



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento
Programa de Pós-Graduação *Strito Sensu* em Direito

PAULO ALVES DA SILVA PAIVA

**SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO: uma
reconstrução histórico-conceitual e análise de validade**

BRASILIA - DF

2020

PAULO ALVES DA SILVA PAIVA

**SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO: uma
reconstrução histórico-conceitual e análise de validade**

Tese apresentada ao Centro Universitário de Brasília - UniCEUB como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Direito, na área de concentração em Direito e Políticas Públicas, com linha de pesquisa em Estado, Políticas Públicas e Domínio Econômico-Social, para a obtenção do título de Doutor.

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

BRASILIA - DF

2020

PAULO ALVES DA SILVA PAIVA

**SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO: uma
reconstrução histórico-conceitual e análise de validade**

Tese de Doutorado Interinstitucional do UNICEUB e
UNINOVAFAPI (DINTER).

Área de Concentração: Direito e Políticas Públicas.

Linha de Pesquisa: Estado, Políticas Públicas e Domínio
Econômico-Social.

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

BRASILIA – DF, DE DE 2020

BANCA EXAMINADORA

Prof. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Dr.

Prof. José Levi Mello do Amaral Júnior, Dr.

Prof. Antônio de Moura Borges, Dr.

Prof. Cleucio Santos Nunes, Dr.

Prof. Marcos Aurélio Pereira Valadão, Dr.

DEDICATÓRIA

À memória de Joana Félix e Antônio de Paiva.

Uma singela homenagem para enaltecer suas vidas dignas e honradas, elevados exemplos de decência e retidão.

Seres maravilhosos e iluminados que hoje se juntam à galeria celestial dos heróis da fé, “pessoas das quais o mundo não era digno”.

O legado de suas vidas ainda fala e inspira a muitos.

AGRADECIMENTO

Entre as virtudes humanas, a gratidão é a mais preciosa.

Certa vez, ao curar dez leprosos, o Senhor Jesus Cristo concedeu a bênção da salvação ao que voltou para agradecer, reprovando a ingratidão dos outros nove.

Antes de tudo, minha gratidão se eleva ao Soberano Deus, “pois nEle vivemos, e nos movemos, e existimos”.

Agradeço a minha família, pois nela sempre encontrei inspiração para ir mais além.

Agradeço à querida Aldeneide, que me propiciou realizar o projeto mais fascinante de nossas vidas: trazer ao mundo duas pessoas iluminadas – Melissa e Milla – filhas inteligentes e amadas, razão de muita alegria e felicidade para nós.

Agradeço ao estimado orientador deste trabalho, Prof. Dr. Arnaldo Godoy, por compartilhar não apenas seus vastos e invejáveis conhecimentos – o que já seria muita coisa –, mas também por transformar nossos encontros de orientação, presenciais ou a distância, em Brasília ou em Teresina, em momentos sempre agradáveis e enriquecedores, abrindo nossos horizontes e nos dando a segurança, a motivação e a confiança necessárias para levarmos o projeto a bom termo.

Agradeço também à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, e o faço na pessoa do Procurador-Geral, Dr. José Levi Mello do Amaral Júnior, pelo estímulo que nos deu para a elaboração desta Tese, bem como agradeço aos colegas da PFN/PI, pelo bom companheirismo, apoio e compreensão.

Agradeço ao Centro Universitário UNINOVAFAPI, pelo apoio oferecido, inclusive com a concessão de bolsa de estudo.

Agradeço, por fim, aos colegas de magistério, pelo incondicional apoio e companheirismo.

EPÍGRAFE

Portanto, dai a cada um o que deveis: a quem tributo, tributo; a quem imposto, imposto; a quem temor, temor; a quem honra, honra.

*Apóstolo São Paulo
Carta aos Romanos, cap. 13, versículo 7*

RESUMO

Trata-se de uma reconstrução histórico-conceitual e análise de validade das sanções políticas tributárias no Direito brasileiro, concebidas como medidas restritivas de direitos, introduzidas pelo Poder Público com a finalidade de facilitar a fiscalização e promover efetividade à arrecadação das receitas públicas. A validade dessas medidas é questionada pela doutrina majoritária e, ao menos no discurso, rechaçadas pela jurisprudência brasileira. A legislação tributária não faz referência expressa a uma categoria de sanções assim designadas. O emprego da expressão, com suas impropriedades sintático-semânticas, é uma construção doutrinária e jurisprudencial que, até onde se tem registros, remonta a meados do século XX. A ausência de uma regulamentação normativa das sanções políticas vem gerando controvérsias e litigâncias sempre que alguma medida com intuito arrecadatório é instituída pelo Poder Público. No presente trabalho, rejeita-se a qualificação das sanções políticas como sanções inválidas ou inconstitucionais, propondo-se uma definição para essas medidas, a partir de dois elementos essenciais, a saber: (i) restrição de direitos fundamentais; e (ii) finalidade arrecadatória da medida. Afasta-se desse conceito a desproporcionalidade da restrição, muito embora tenha sido critério adotado pelo Supremo Tribunal Federal para definir as sanções políticas e declará-las inválidas. Na verdade, utiliza-se a desproporcionalidade como critério de validade e não como elemento conceitual. Não se pode, portanto, declarar *a priori* e *in abstrato* a invalidade de uma restrição, sob o pretexto de que configura sanção política. O próprio Supremo Tribunal Federal, ao mesmo tempo em que adota discurso contrário às sanções políticas, na prática, legitima muitas medidas instituídas pelo Poder Público com intuito arrecadatório. Além de legítimas, essas medidas são também necessárias para conferir efetividade à atividade arrecadatória do Estado, pois a ação de execução fiscal, instrumento tradicional de cobrança, não atende mais às expectativas dos entes federados. Não se pode desprezar, ainda, o fato de que as receitas tributárias são a base de financiamento do Estado Social brasileiro e que garantem a execução de importantes políticas públicas. Eventual negligência na arrecadação das receitas públicas afasta a distribuição equânime dos encargos públicos e viola, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência. É dever do Estado, assim, coibir a evasão fiscal e combater a sonegação e a inadimplência contumaz, já que estas práticas não apenas comprometem as finanças públicas, mas também afrontam a justiça fiscal.

Palavras-chave: Sanção Política. Poder Sancionador. Execução Fiscal. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This is a historical-conceptual reconstruction and analysis of the validity of political tax sanctions under Brazilian law, conceived as restrictive measures of rights, introduced by the Public Power in order to facilitate inspection and promote effectiveness in the collection of public revenues. The validity of these measures is questioned by the majority of the legal doctrine and, at least in the discourse, it is rejected by Brazilian jurisprudence. The tax legislation does not expressly refer to a category of sanctions so designated. The use of this expression, with its syntactic-semantic improprieties, is a doctrinal and jurisprudential construction that, as far as there are records, dates back to the mid-20th century. The absence of a normative regulation of political sanctions has been generating controversies and litigations whenever any measure with a collection purpose is instituted by the Government. In this paper, the classification of political sanctions as invalid or unconstitutional sanctions is rejected, proposing a definition for these measures, based on two essential elements, namely: (i) restriction of fundamental rights; and (ii) the collection purpose of the measure. The disproportionality of the restriction is removed from this concept, although it was a criterion adopted by the Brazilian Supreme Court to define political sanctions and declare them invalid. In fact, disproportionality is used as a criterion of validity and not as a conceptual element. Therefore, it is not possible to declare a priori and in abstract the invalidity of a restriction, under the pretext that it constitutes political sanction. The Brazilian Supreme Court itself, while adopting a discourse contrary to political sanctions, in practice, legitimizes many measures instituted by the Public Power with the purpose of raising funds. In addition to being legitimate, these measures are also necessary to give effectiveness to the State's tax collection activity, since the tax execution procedure, a traditional collection instrument, no longer meets the expectations of federated entities. It also cannot be overlooked the fact that tax revenues are the financing basis of the Brazilian Social State and that they guarantee the execution of important public policies. Any negligence in the collection of public revenues prevents the equitable distribution of public charges and violates, among others, the principles of isonomy, contributory capacity and free competition. It is the duty of the State, thus, to curb tax evasion and to fight tax evasion and persistent default, since these practices not only compromise public finances, but also violates tax justice.

Keywords: Political sanction. Sanctioning Power. Tax Enforcement. Tax Justice.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A.C.	ANTES DE CRISTO
AC	AÇÃO CAUTELAR
ADI	AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
ADI-MC	MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
AGRG	AGRAVO REGIMENTAL
AL	ESTADO DE ALAGOAS
AM	ESTADO DO AMAZONAS
ARESP	AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
BACEN JUD	SISTEMA DE COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA ENTRE O PODER JUDICIÁRIO E AS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS BANCÁRIAS, MEDIADO PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL
CADIN	CADASTRO INFORMATIVO DOS CRÉDITOS NÃO QUITADOS DE ÓRGÃOS E ENTIDADES FEDERAIS
CARF	CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CDA	CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA
CDES	CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA
CFB/1967	CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1967
CFB/1988	CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988
CFM	CÓDIGO FISCAL DA FEDERAÇÃO DO MÉXICO
CND	CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO
CNH	CARTEIRA NACIONAL DE HABILITAÇÃO
CNJ	CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
CNPJ	CADASTRO NACIONAL DE PESSOAS JURÍDICAS
COORD.	COORDENADOR
CPC	CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL
CPI	COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO
CPMF	CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

CRV	CERTIFICADO DE REGISTRO DE VEÍCULO
CTB	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA
CTN	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
DF	DISTRITO FEDERAL
DJ	DIÁRIO DA JUSTIÇA
DJE	DIÁRIO DA JUSTIÇA ELETRÔNICO
ECA	ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE
EUA	ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA
FGTS	FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO
IAA	INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ALCOOL
IBGE	INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA
ICM	IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
ICMS	IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO
INSS	INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL
IOF	IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS
IPEA	INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA
IPI	IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
IPTU	IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA
IPVA	IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES
ISS	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
ITBI	IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO INTER VIVOS POR ATO ONEROSO DE BENS IMÓVEIS
JULG.	DATA DE JULGAMENTO
LDB	LEI DE DIRETRIZES BÁSICAS DA EDUCAÇÃO
LEF	LEI DE EXECUÇÃO FISCAL
LRF	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL
LGT	LEI GERAL TRIBUTÁRIA DA ESPANHA
MA	ESTADO DO MARANHÃO

MIN.	MINISTRO
OAB	ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL
OCDE	ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO
PERT	PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA
PGFN	PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL
PIB	PRODUTO INTERNO BRUTO
PR	ESTADO DO PARANÁ
PRDI	PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA
PUBL.	DATA DE PUBLICAÇÃO
RDCC	REGIME DIFERENCIADO DE COBRANÇA DE CRÉDITOS
RE	RECURSO EXTRAORDINÁRIO
REL.	RELATOR
REFIS	PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL
RESP	RECURSO ESPECIAL
RFB	RECEITA FEDERAL DO BRASIL
RJ	ESTADO DO RIO DE JANEIRO
RMS	RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA
RS	ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
S.D.	SEM INDICAÇÃO DE DATA
S.P.	SEM INDICAÇÃO DE PÁGINA
SC	ESTADO DE SANTA CATARINA
SERASA	BANCOS DE DADOS DE INTERESSE DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS COM INFORMAÇÕES SOBRE DÍVIDAS VENCIDAS
SINPROFAZ	SINDICATO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL
SP	ESTADO DE SÃO PAULO
SPC	SERVIÇO DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO
SRF	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
STF	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
STJ	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
SUNAT	SUPERINTENDÊNCIA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO PERU
TFR	TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

TJ	TRIBUNAL DE JUSTIÇA
TRF-1	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO
TRF-2	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO
TRF-3	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO
TRF-4	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA	4
AGRADECIMENTO	5
EPIÍGRAFE	6
RESUMO.....	7
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	9
INTRODUÇÃO	17
CAPÍTULO 1 - RECONSTRUÇÃO HISTÓRICO-CONCEITUAL DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS	34
1 GÊNESE NORMATIVA DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS.....	40
1.1 Legislação Federal	41
1.1.1 Decreto nº 17.464/1926.....	43
1.1.2 Decreto nº 22.061/1932.....	44
1.1.3 Decreto-Lei nº 5/1937	45
1.1.4 Decreto-Lei nº 1.715/1979.....	48
1.1.5 Código Tributário Nacional	49
1.2 Legislação Estadual	50
1.3 Legislação Municipal	52
2 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA	53
2.1 Fase de Aceitação das Sanções Políticas.....	54
2.1.1 Recurso Extraordinário nº 33.523 – Distrito Federal	54
2.1.2 Recurso Extraordinário nº 36.791 – Distrito Federal	57
2.2 Fase de Proibição das Sanções Políticas	58
2.2.1 Recurso Extraordinário nº 39.933 - Alagoas	58
2.2.2 Recurso de Mandado de Segurança nº 9.698 - Guanabara.....	59
2.2.3 Recurso Extraordinário nº 61.190 - Rio de Janeiro	61
2.2.4 Recurso Extraordinário nº 63.043 – São Paulo	62
2.2.5 Súmulas proibitivas do STF.....	63
3.2.5.1 Súmula 70	64
3.2.5.2 Súmula STF 323	65
3.2.5.3 Súmula STF 547	66
2.2.6 Contradições da jurisprudência	68

3.3 Fase de Abrandamento da Proibição das Sanções Políticas.....	72
3 RECONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA TRIBUTÁRIA	78
3.1 Inadequações Semânticas da Expressão	80
3.1.1 Restrição de Direitos sem Natureza Política	83
3.1.2 Ausência de Caráter Sancionador.....	84
3.1.3 Requisito para o exercício de direitos.....	84
3.2 Concepções de Sanções Políticas Tributárias	85
3.2.1 Sanção Política Tributária como Forma Indireta ou Oblíqua de Execução	87
3.2.2 Sanção Política Tributária como Medida Restritiva de Direito.....	90
3.2.3 Sanção Política Tributária como Medida Alternativa de Cobrança.....	94
3.2.4 Sanção Política Tributária como Manifestação do Poder de Polícia	95
3.2.5 Sanção Política Tributária e Medidas de Ordenação Econômica.....	99
3.2.6 Sanção Política Tributária como Desvio de Finalidade do Poder de Polícia ..	103
3.2.7 Sanção Política Tributária como Sanção Imprópria ou Atípica.....	104
3.2.8 Sanção Política Tributária como Medida Inconstitucional e Inválida	105
3.2.9 Sanção Política Tributária como Medida Desnecessária	107
3.3 Conceito de Sanções Políticas: critérios de validade e de existência	109
4 SANÇÕES POLÍTICAS NÃO TRIBUTÁRIAS	112
4.1 Sanções Políticas Propriamente Ditas	113
4.1.1 Sanções Políticas como Restrição aos Direitos Políticos.....	115
4.1.2 Sanções Políticas por Atos de Improbidade Administrativa	115
4.1.3 Sanções Políticas por Crimes de Responsabilidade	117
4.2 Sanções Políticas Impróprias de Natureza Não Tributária	118
CAPÍTULO 2 – ANÁLISE EM CONCRETO DA VALIDADE DAS SANÇÕES	
POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS E INSTITUTOS AFINS.....	121
1 TESE CONTRÁRIA AO EMPREGO DAS SANÇÕES POLÍTICAS	121
2 TESE FAVORÁVEL AO EMPREGO DAS SANÇÕES POLÍTICAS	130
3 TESE MODERADA QUANTO AO EMPREGO DAS SANÇÕES POLÍTICAS	
TRIBUTÁRIAS	134
4 SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS EM ESPÉCIE	135
4.1 Interdição de Estabelecimentos Empresariais	137
4.2 Apreensão de Mercadorias.....	142
4.2.1 Apreensão de Mercadorias como Meio Coercitivo de Cobrança.....	143
4.2.2 Apreensão de Mercadorias por Falsidades ou Irregularidades	143

4.2.3 Retenção de Mercadorias na Importação com Finalidade Arrecadatória	145
4.2.4 Retenção de Mercadorias com Finalidade de Comprovação da Propriedade	146
4.3 Proibições de Aquisição de Estampilhas, Despacho de Mercadorias nas Alfândegas e Exercício de Atividades Profissionais.	149
4.4 Perdimento ou Confisco de Bens	153
4.5 Exigência de Regularidade Fiscal.....	156
4.5.1 Regularidade Fiscal Quanto às Contribuições da Seguridade Social	157
4.5.2 Regularidade Fiscal Quanto aos Tributos em Geral.....	158
4.5.3 Regularidade Fiscal como Requisito para a Prática de Atos Jurídicos	159
4.6 Protesto de Certidão de Dívida Ativa	165
4.7 Cadastros de Inadimplentes e Listas de Devedores.....	168
4.8 Apreensão de Passaporte e de Carteira Nacional de Habilitação.....	171
4.9 Regimes Especiais de Fiscalização.....	173
4.10 Cancelamento de Registro Especial de Devedor Contumaz	174
4.11 Não Emissão do Certificado de Registro de Veículo	178
CAPÍTULO 3 – SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS COMO MANIFESTAÇÃO LEGÍTIMA DO PODER ESTATAL.....	180
1 DIREITO COMO INSTRUMENTO DE ORDENAÇÃO E PACIFICAÇÃO DA SOCIEDADE	185
2 FUNDAMENTOS E LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR	187
2.1 Princípios da Isonomia e da Equitativa Distribuição da Carga Fiscal	190
2.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....	197
2.3. Princípio da Vedação ao Confisco.....	198
3 FUNDAMENTOS E LIMITES DO PODER SANCIONADOR	199
3.1 Natureza Jurídica das Infrações Tributárias	206
3.2 Limites ao Poder Sancionador Tributário	208
3.2.1 Princípio da Legalidade	213
3.2.2 Princípio da Irretroatividade da Legislação Tributária	215
3.2.3 Princípio da presunção de inocência.....	216
3.2.4 Princípio do <i>in Dubio Pro Reo</i>	217
3.2.5 Princípio da vedação ao confisco	218
3.2.6 Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade	219
3.3 Restrições Injustificáveis ao Poder Sancionador Tributário.....	224
4 MANIFESTAÇÕES DO PODER SANCIONADOR	227

4.1. Unidade Ontológica das Infrações Administrativas e Penais	229
4.2 Distinção Formal entre Infrações Administrativas e Penais	230
4.3 Estrutura da Regra Jurídica Sancionatória.....	233
4.4 Tipologia das Sanções Jurídicas	236
4.4.1 Sanções Éticas e Sanções Jurídicas	236
4.4.2 Sanções Positivas e Sanções Negativas	239
4.4.3 Sanções Penais e Sanções Administrativas	243
4.5 Classificação das Sanções Tributárias	246
4.5.1 Sanções Penais Tributárias e Sanções Administrativas Tributárias.....	247
4.5.2 Sanções civis e sanções administrativas tributárias.....	250
4.5.3 Sanções Tributárias Pecuniárias.....	252
4.5.4 Sanções Tributárias Não pecuniárias.....	257
4.5.5 Sanções Tributárias de Polícia.....	258
4.5.6 Sanções Políticas Tributárias	260
5 EFETIVIDADE DO PODER SANCIONADOR NA TUTELA ADMINISTRATIVA DA ORDEM TRIBUTÁRIA	264
6 EFETIVIDADE DO PODER SANCIONADOR NA TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA	272
6.1 Inadimplência Contumaz	273
6.2 Sonegação Fiscal <i>versus</i> Justiça Fiscal	276
6.3 Sonegação Fiscal <i>versus</i> Livre Concorrência	278
6.4 Criminalização da Inadimplência Contumaz.....	283
CAPÍTULO 4 – INEFETIVIDADE DA AÇÃO EXECUÇÃO FISCAL COMO VIA ÚNICA DE COBRANÇA E LEGITIMIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS	287
1 TRIBUTO COMO BASE DO FINANCIAMENTO DO ESTADO SOCIAL	292
1.1 Estado Social e Custo dos Direitos	293
1.2 Estado Social Tributário Brasileiro.....	296
1.3 Solidariedade Social na Tributação.....	298
1.4 Dever Fundamental de Pagar Tributo.....	299
1.5 Tributo como Pressuposto de Liberdade.....	303
2 EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL E EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA	304
2.1 Execução Fiscal no Direito Estrangeiro	306
2.1.1 Execução Fiscal na Espanha	307
2.1.2 Execução Fiscal no México	309

2.1.3 Execução Fiscal no Peru.....	311
2.1.4 Execução Fiscal na Bolívia.....	311
2.1.5 Execução Fiscal nos Estados Unidos.....	312
2.1.6 Execução Fiscal em Portugal.....	314
2.1.7 Execução Fiscal nos Chile	316
2.1.8 Execução Fiscal no Argentina	317
2.2 Execução Fiscal Brasileira	318
2.3 Inefetividade da Execução Fiscal Brasileira	323
2.3.1 Morosidade da Justiça e Congestionamento de Processos.....	329
2.3.2 Altas Taxas de Litigiosidade.....	332
2.3.3 Sonegação Fiscal e Inadimplência Contumaz.....	335
2.3.4 Aumento da Carga Tributária	336
3 MEDIDAS EXTRAJUDICIAIS DE COBRANÇA COMO RESPOSTA À	
INFETIVIDADE DA AÇÃO EXECUÇÃO FISCAL	339
3.1 Legitimidade das Medidas Extrajudiciais de Cobrança.....	345
3.1.1 Controle Administrativo de Legalidade.....	346
3.1.2 Antecipação de Garantia.....	347
3.1.3 Pedido de Revisão de Dívida Inscrita.....	347
3.1.4 Averbação Pré-executória da Certidão de Dívida Ativa	348
3.1.5 Ajuizamento Seletivo da Execução Fiscal	349
3.1.6 Transação resolutiva de litígio relativo a créditos da Fazenda Pública	351
3.2 Efetividade das Medidas Extrajudiciais de Cobrança.....	353
CONCLUSÕES	357
REFERÊNCIAS.....	364

INTRODUÇÃO

O presente trabalho apresenta uma reconstrução histórico-conceitual das sanções políticas tributárias e analisa a compatibilidade dessas medidas com o ordenamento jurídico brasileiro.

As sanções políticas são aqui definidas como medidas restritivas de direitos, introduzidas pelo Poder Público com a finalidade de facilitar a fiscalização dos tributos e de promover a arrecadação das receitas públicas, de modo a conferir efetividade a essas atividades e propiciar melhores resultados na recuperação desses créditos.

Desde meados do século XX, o tema das sanções políticas vem gerando discussões e debates no cenário jurídico brasileiro, entretanto carece de uma teoria mais consistente quanto aos aspectos conceituais e da validade dessas medidas no Direito Tributário. O intuito deste estudo é trazer contribuição para esse debate.

As concepções da doutrina e da jurisprudência brasileira a respeito das sanções políticas são as mais variadas, confundindo-as, muitas vezes, com medidas inconstitucionais. As concepções mais amplas chegam a identificá-las com as sanções tributárias não pecuniárias, enquadrando, na categoria de sanções políticas, quaisquer medidas restritivas de direitos que tenham a finalidade de induzir ou compelir os devedores ao cumprimento de suas obrigações tributárias, nelas incluindo qualquer forma indireta ou alternativa de cobrança. O problema não está na amplitude conceitual que se possa atribuir a essas sanções, mas na invalidade que se pretende conferir às medidas assim qualificadas. Não parece, portanto, adequado qualificá-las, *a priori*, como inválidas ou inconstitucionais.

O escopo do presente trabalho demonstra que as sanções políticas, tais como definidas pela doutrina brasileira, não podem ser qualificadas como sanções inconstitucionais ou inválidas, como tem feito, no discurso, a jurisprudência pátria. A rejeição da doutrina brasileira quanto ao emprego de sanções políticas tributárias foi fortemente influenciada pela jurisprudência que se consolidou no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), em meados do século XX, primórdios das discussões, logo após um breve período de aceitação dessas medidas no âmbito daquela Corte, surgindo, a partir de então, contundente discurso em contrário, fundado no argumento

de que o Poder Público já dispõe de um processo especial para a cobrança de seus créditos, qual seja, a ação de execução fiscal, único instrumento que atenderia às exigências do devido processo legal e às garantias da ampla defesa e do contraditório.

Ao longo do tempo, porém, o discurso contrário às sanções políticas descolou-se da prática jurisprudencial, verificando-se verdadeiro descompasso entre o que os órgãos judiciais afirmam e o que decidem, pois muitas das medidas restritivas de direitos qualificadas pela doutrina como sanções políticas passaram a ser legitimadas pelo Poder Judiciário, como a inclusão de contribuintes nas listas de devedores ou nos cadastros de inadimplentes e a exigência de certidão de regularidade fiscal. Esse mesmo entendimento se deu, igualmente, com relação ao protesto de certidão da dívida ativa, medida inicialmente rechaçada pela comunidade jurídica, mas posteriormente legitimada pelos tribunais superiores brasileiros.

A jurisprudência utiliza-se dos critérios de razoabilidade e de proporcionalidade para aprovar ou desaprovar o emprego das medidas restritivas de direitos introduzidas pelo Poder Público com propósitos arrecadatários. Segundo o STF, por não ter caráter absoluto, os direitos fundamentais podem sofrer restrições que se mostrem razoáveis e proporcionais, casos em que tais restrições não configuram sanções políticas.¹

Por outro lado, as medidas restritivas de direitos que não respeitam as exigências de razoabilidade e proporcionalidade são qualificadas pelos tribunais brasileiros como sanções políticas e declaradas incompatíveis com a ordem jurídica. Mas essa retórica proibitiva contradiz a prática reiterada desses tribunais, quando apreciadas situações concretas, sendo muitas das medidas instituídas pelo Poder

¹ Há muito tempo, o STF advertiu para o fato de que “não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas – e considerado o substrato ético que as informa – permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **MS nº 23.452-1-RJ**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 16.09.1999, DJ: 12.05.2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

Público declaradas legítimas. Ou seja, embora rejeitadas no discurso, são admitidas na prática, sob o argumento de que não configuram sanções políticas.

Mesmo assim, a validade ou invalidade dessas medidas restritivas suscitam discussões e provocam demandas judiciais que se prolongam no tempo, acarretando insegurança jurídica. No caso do protesto de certidões da dívida ativa, a medida foi inicialmente rejeitada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob o argumento de que não havia interesse jurídico para sua introdução, pois a certidão de dívida ativa já possibilitava o ajuizamento da ação de execução fiscal. Posteriormente, o entendimento foi revertido no STJ e ratificado pelo STF. O protesto passou então a ter sua constitucionalidade reconhecida.

O dilema sobre a validade das sanções políticas está intrinsecamente relacionado a questões de ordem conceitual. Não se pode atribuir um conceito amplo – como faz a doutrina tradicional ao incluir nessa categoria de sanções quaisquer restrições a direitos dos contribuintes – para defender a invalidade dessas medidas. Não se pode, *a priori*, afirmar a invalidade de medidas restritivas de direitos sem que se pondere a proporcionalidade e razoabilidade dessas restrições, pois, do contrário, o Estado estaria sendo tolhido de seu legítimo poder de ordenar a vida em sociedade e sancionar as condutas que contrariam a ordem por ele estabelecida.

Na prática, conquanto a jurisprudência insista no discurso contrário às sanções políticas, diversas instâncias judiciais legitimam reiteradamente a existência dessas medidas sancionatórias, quando chamadas a apreciar as situações concretas. Isso ocorre porque, ao rejeitar as sanções políticas, a jurisprudência também restringe o conceito dessas sanções, somente assim qualificando as medidas que se mostrem desproporcionais e irrazoáveis ao restringir direitos fundamentais ou princípios constitucionais.

Em que pese afirmar que as sanções políticas são inconstitucionais, o STF tem declarado a validade de muitas medidas indiretas ou alternativas de cobrança, com o argumento de que, por se mostrarem proporcionais e razoáveis, essas restrições não configuram sanções políticas, tampouco afrontam o texto constitucional. Ao assim proceder, o STF está definindo essas sanções com base em critérios de validade, e não no critério de existência, como seria mais apropriado. Não parece adequado definir as sanções políticas por critérios de validade. No que tange aos planos do

mundo jurídico, a validade não se confunde com a existência. A validade decorre da conformidade do ato, negócio ou norma com a ordem jurídica estabelecida e está relacionada a elementos secundários, que não afetam a existência nem correspondem à essência desses fenômenos. Como adverte Maurício Godinho Delgado, a definição de um fenômeno jurídico consiste na apreensão e no desvelamento de seus elementos essenciais e do nexu lógico que os integram. Nas palavras do autor, “definição é, pois, a declaração da estrutura essencial de determinado fenômeno, com seus integrantes e o vínculo que os preserva unidos”.²

Em meados do Século XX, o STF consolidou o discurso de que sanções políticas são inconstitucionais. E por razões de conveniência, os contribuintes encamparam esse discurso e passaram a questionar praticamente quaisquer medidas sancionatórias, notadamente as restritivas de direitos, sob o argumento de que configuram sanções políticas. Este fato gerou muita litigância, pois o Poder Público nunca deixou de adotar tais medidas como forma de conferir maior efetividade à arrecadação dos créditos públicos.

No entanto, o primeiro posicionamento do STF sobre essa matéria foi favorável às sanções políticas. Durante algum tempo, essa Corte reconheceu a legitimidade das medidas. Porém, logo depois, o Supremo mudou seu entendimento, sendo que, ainda há tribunais – como é o caso do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) – que admitem a validade das sanções políticas, quando elas respeitam os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.³

² DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 15. ed. São Paulo: LTr, 2016, p. 45.

³ Nesse sentido, decisão monocrática proferida no âmbito do STJ transcreve excerto da seguinte decisão do TRF-3: “PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. CANCELAMENTO DE REGISTRO ESPECIAL DE FABRICANTE DE CIGARROS. ENDIVIDAMENTO SISTEMÁTICO. PREJUÍZO A LIBERDADE DE CONCORRÊNCIA. AMPLA DEFESA GARANTIDA. RAZOABILIDADE DA SANÇÃO POLÍTICA. RECURSO DESPROVIDO. I. O procedimento administrativo instaurado contra Cibahia Tabacos Especiais Ltda. apurou um grande passivo em aberto, decorrente de tributos que não foram parcelados e de compensação indevidamente feita. A sociedade teve mais de uma oportunidade para regularizar a situação e não o fez. II. O cancelamento do registro especial de fabricante de cigarros representa medida natural, já que o endividamento se revelou sistemático num setor de alta tributação, produzindo efeitos nocivos à liberdade de concorrência. III. A sanção política seguiu os limites da razoabilidade e foi precedida das garantias da ampla defesa e do contraditório. IV. Agravo inominado a que se nega provimento (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp nº 9342984-SP**. Rel. Min. GURGEL DE FARIA, julg. 16/12/2016, DJ: 03/02/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/450049702/agravo-em-recursos-especial-aresp-934294-sp-2016-0154747-7>>. Acesso em: 23 jul. 2019).

Na prática, a jurisprudência do STF também admite o emprego de medidas restritivas de direitos com viés arrecadatário, quando se revelam razoáveis e proporcionais. Assim ocorreu com relação ao cancelamento de registro especial de empresa fabricante de cigarros, cujo endividamento foi considerado sistemático e nocivo à liberdade de concorrência. Mas há uma discrepância entre o discurso e a prática do STF, pois, para ele, uma medida restritiva que se mostre razoável e proporcional seria válida, mas já não configuraria uma sanção política. Discorda-se desse posicionamento. Nesse caso, seria mais adequado admitir a existência de uma sanção política válida, por não violar os critérios de razoabilidade e de proporcionalidade.

Há inconveniência no discurso do STF contrário às sanções políticas, pois estimula generalizada rejeição a essas medidas, gerando conflitos e insegurança jurídica sempre que novas restrições são instituídas pelo Poder Público. É com base no discurso negacionista que a doutrina majoritária insiste na afirmação de que as sanções políticas são inconstitucionais. Porém, o mais conveniente é admitir que medidas restritivas adotadas com propósito arrecadatário – desde que respeitem os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade e ainda as garantias do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório – configuram sanções políticas válidas. Ou seja, nem todas as sanções políticas são inválidas, mas apenas aquelas que violam princípios ou preceitos constitucionais e legais. É possível, portanto, separar as sanções políticas nas seguintes categorias: (i) sanções políticas válidas; e (ii) sanções políticas inválidas.

Utilizando-se de instrumentos legislativos, o Poder Público segue instituindo meios indiretos ou alternativos de cobrança de seus créditos, como forma de minimizar o fracasso da ação de execução fiscal. Essas medidas facilitam a fiscalização e promovem a arrecadação tributária, desestimulando a inadimplência contumaz e a prática da sonegação fiscal, comportamentos indesejáveis que comprometem a manutenção do Estado e a execução de importantes políticas públicas.

A inadimplência ocasional não apresenta a mesma gravidade dos atos de sonegação fiscal, porém, quando assume nível muito elevado e se apresenta como uma prática sistemática para obtenção de vantagem competitiva, a inadimplência torna-se ilícita, afeta a arrecadação e compromete a prestação dos serviços públicos,

além de violar importantes princípios constitucionais, como o da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

O emprego de medidas alternativas de cobrança, que reduzam os índices de inadimplência e da sonegação fiscal, está em sintonia com as exigências legais de eficiência e de responsabilidade da gestão das receitas públicas, previstas na lei de Responsabilidade Fiscal.⁴

Ademais, muitas das medidas que foram consagradas como sanções políticas sequer apresentam natureza sancionatória. Por isso, são também denominadas sanções impróprias ou sanções atípicas, pois, em vez de punir infrações praticadas, na verdade constituem meros requisitos para o exercício de outros direitos ou regras que induzem os devedores ao cumprimento das obrigações fiscais, como ocorre na exigência de certidão negativa de débito para o exercício de determinados direitos. O fato de configurarem via transversa, indireta, alternativa ou oblíqua de cobrança dos créditos públicos não é razão para se tornarem inválidas, a não ser que extrapolem os limites da proporcionalidade na restrição aos direitos fundamentais.

O presente trabalho aborda, como fio condutor, uma reconstrução histórico-conceitual, bem como a análise de validade de medidas que tem sido qualificadas, tradicionalmente, como sanções políticas, muito embora não esteja claro o que essa expressão quer realmente significar, dadas as suas impropriedades sintático-semânticas e a variedade de situações que pretende abarcar.

A legislação tributária brasileira não faz referência expressa às sanções políticas como categoria de sanção tributária, tampouco regulamenta esse instituto. Portanto, trata-se de fenômeno cuja definição é construída pela doutrina e pela jurisprudência, que assim qualificam algumas medidas restritivas de direitos, com o objetivo de rechaçá-las da ordem jurídica, sob o argumento de que contrariam a jurisprudência consolidada do STF. Na verdade, essas medidas contrariam o discurso daquela Corte, e não a sua jurisprudência.

⁴ O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019).

As principais medidas que foram questionadas e qualificadas, pela doutrina, como sanções políticas são aqui analisadas à luz do ordenamento jurídico brasileiro, verificando sua adequação aos limites do poder administrativo sancionador e do poder de tributar, bem como sua conformidade com o exercício regular do poder de polícia ou poder ordenador, como preferem os administrativistas.

Da noção de sanção jurídica como consequência indesejável aplicada a quem viola a ordem jurídica, resulta seu caráter marcadamente repressivo, mas sem desprezar sua função preventiva, pois visam a desestimular a prática da infração que sancionam.

Todavia, a ideia de consequência boa ou má, agradável ou desagradável, é o que melhor define a sanção em seus aspectos punitivo e premial. Analdo Vasconcelos ressalta esse duplo aspecto da sanção, destacando que a vertente punitiva diz respeito à consequência desagradável pelo descumprimento da prestação e a vertente premial configura uma consequência agradável pelo cumprimento a maior da prestação.⁵

Nas lições de Hans Kelsen, esse aspecto positivo ou premial das sanções jurídicas costuma ser ignorado pela maioria da doutrina, que enfatiza apenas o aspecto negativo ou punitivo das sanções. Para o autor, o Direito é uma ordem coativa que prescreve a conduta humana e comina sanções para o descumprimento dessa conduta, sob a forma de atos coercitivos de privação da vida, da liberdade ou da propriedade, sendo este mal aplicado sob determinados pressupostos.⁶

Para Eduardo Enterría, a sanção consiste no mal infligido pela Administração a um administrado como consequência da prática de uma conduta ilegal. Este fim aflitivo da sanção consiste na privação de um bem ou de um direito ou, ainda, na imposição de uma multa.⁷

Na mesma linha, Augusto Becker concebe a sanção como dever preestabelecido por uma regra jurídica que é utilizada pelo Estado como instrumento

⁵ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 210.

⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 48-49.

⁷ ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Tradução de José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 187.

para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou um fato que a ordem jurídica proíbe.⁸

É importante destacar que, no exercício da função legislativa, além das proibições e sanções, o Estado pode também estabelecer deveres e obrigações, bem como fixar requisitos para o exercício de direitos. Assim, muitas das medidas qualificadas como sanções políticas tributárias são, na verdade, regras de organização, deveres atribuídos aos particulares ou ainda meros requisitos para o exercício de direitos. Exemplo disso é a exigência de certidão de regularidade fiscal como requisito para participar em licitações públicas, realizar convênios com entidades públicas ou contratar com a Administração Pública.

Não se pode negar ao Estado a possibilidade de estabelecer tais condicionamentos, restrições ou requisitos legais para o exercício de direitos ou liberdades, seja na esfera individual, seja na esfera econômica ou profissional, mesmo porque é pacífico que os direitos fundamentais não estão revestidos de caráter absoluto, podendo ser restringidos, desde que seja preservado o núcleo essencial desses direitos e respeitado o princípio da proporcionalidade em sua tríplice dimensão de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

O problema da pesquisa está relacionado com o conceito e a validade das sanções políticas tributárias. Diante da ausência de definição legal e de inúmeras concepções existentes, qual o conceito que melhor espelha essas sanções à luz do plano de existência do fato e da norma jurídica? Quais seriam os requisitos de validade dessas sanções? É possível definir *a priori* e *in abstrato* se determinada medida, sancionatória ou não, configura sanção política? Considerando os princípios e os postulados constitucionais e infraconstitucionais, quais seriam os fundamentos e os limites provenientes do poder de tributar e do poder sancionador do Estado com relação à introdução de sanções políticas? Que relação há entre a inefetividade da ação de execução fiscal, como instrumento único de cobrança, e a introdução, pelo Poder Público, das medidas alternativas de cobrança?

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 545.

As sanções políticas tributárias não possuem regulamentação expressa, pois a lei sequer faz referência a uma categoria de sanções tributárias assim qualificadas. Padecem, portanto, essas sanções, de uma teoria geral mais consistente. De plano, rejeita-se, no presente trabalho, o discurso jurisprudencial de que as sanções políticas tributárias seriam inconstitucionais e, por isso, incompatíveis com a ordem jurídica brasileira. Até mesmo porque, na prática corrente dos tribunais, não é bem isso o que ocorre. Mesmo afirmando que as sanções políticas tributárias são inconstitucionais, o Poder Judiciário tem legitimado muitas medidas introduzidas pelo Poder Público como forma de induzir ou compelir os contribuintes ao pagamento de tributos, rejeitando apenas aquelas que se mostram desproporcionais e desarrazoadas.

Defende-se, portanto, a Tese de que as sanções políticas tributárias, definidas como medidas restritivas de direitos que induzem ou compelem os contribuintes ao cumprimento das obrigações tributárias, desde que respeitem os limites constitucionais, são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro. Ao fim e ao cabo, o que se revela incompatível com a ordem jurídica não são as sanções políticas, mas as sanções políticas inválidas. A própria jurisprudência confirma esse fato quando instada a apreciar as situações concretas que lhes são apresentadas. Todavia, não se despreza o fato de que a instituição dessas medidas deve ocorrer em conformidade com os princípios e os preceitos constitucionais, respeitando o conteúdo essencial ou núcleo intangível dos direitos fundamentais.⁹ E a aplicação dessas sanções, pela Administração Pública, deve também respeitar aqueles direitos, especialmente no que atine ao devido processo legal, a ser considerado tanto na sua dimensão formal, quanto na dimensão substantiva.

Nos debates e discursos que envolvem as sanções políticas, o dilema está nos aspectos conceituais e de validade dessas sanções, sendo este o eixo do presente estudo. Não existe na lei, na doutrina, nem na jurisprudência uma definição objetiva e clara dessas sanções. E as definições tradicionais são muito ambíguas e não apontam as características ou elementos essenciais que unifiquem todas as sanções assim qualificadas em um conceito único.

⁹ Conforme Ingo Sarlet Wolfgang, “a garantia do núcleo essencial dos direitos fundamentais aponta para a parcela do conteúdo de um direito sem o qual ele perde a sua mínima eficácia, deixa de ser reconhecível como direito fundamental” (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 420).

Assim como noutros setores do Direito, no âmbito tributário o poder administrativo sancionador encontra-se limitado por princípios e preceitos constitucionais, podendo ser consideradas legítimas todas as medidas sancionatórias que não extrapolem esses limites, bem como medidas ordenadoras que se revelem proporcionais e razoáveis. Não há fundamento para, de forma apriorística, se qualificar as sanções políticas como inválidas. A análise de validade deve ser efetuada em cada caso concreto, de modo a declarar inválidas apenas aquelas restrições que desrespeitam os preceitos constitucionais ou que restrinjam direitos fundamentais sem observar o princípio da proporcionalidade.

O trabalho parte da hipótese que as sanções políticas tributárias são compatíveis com a ordem jurídica brasileira e sua rejeição no âmbito da jurisprudência decorre de inadequações semânticas e conceituais a respeito dessas medidas. Ademais, a rejeição delas restringindo-se mais ao discurso do que à prática, pois, muitas medidas qualificadas como sanções políticas tiveram, ao fim, declarada a sua validade e assim prevalecem até os dias atuais. A percepção inicial que se tem é de que as sanções políticas tributárias representam importante resposta à inefetividade dos meios tradicionais de cobrança e atendem os critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade. A ausência de exatidão na arrecadação dos tributos viola o princípio constitucional da eficiência e favorece comportamentos deletérios, como a inadimplência contumaz e a sonegação fiscal, acarretando a elevação da carga tributária para compensar as perdas.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar a compatibilidade das sanções políticas tributárias com a ordem jurídica brasileira. Essas medidas não podem, *a priori* e *in abstracto*, ser consideradas inconstitucionais ou inválidas. Por inexistir uma definição legal dessas sanções, elas são analisadas em suas diversas concepções, de modo a extrair os elementos comuns. A partir dos elementos que são inerentes a sua existência, formula-se um conceito amplo de sanção política, rejeitando-se a tradicional definição da jurisprudência brasileira que as concebe como medidas inconstitucionais ou inválidas. Mesmo porque, nos diversos planos dos fenômenos jurídicos, a existência sempre precede a validade, ou seja, para aferir se algo é válido ou inválido, é preciso primeiro constatar a sua existência.

Todavia, as sanções políticas, como quaisquer outras, não podem desbordar dos limites constitucionais inerentes ao poder administrativo sancionador e ao poder de tributar.

Como objetivos específicos, o trabalho visa ainda: (i) apresentar as sanções políticas como resposta à inefetividade da ação de execução fiscal enquanto instrumento tradicional de cobrança dos créditos públicos; (ii) demonstrar a discrepância existente no âmbito jurisprudencial entre o discurso proibitivo e a prática de aceitação; e (iii) analisar os efeitos malévolos da inefetividade da ação de execução fiscal como meio exclusivo de cobrança. Caso insistisse em adotar com exclusividade um modelo que sabidamente se revela ineficaz para a cobrança dos créditos públicos, estaria o Poder Público violando importantes princípios constitucionais, como eficiência, isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência.

É indiscutível que a tributação, na medida em que afeta o preço dos bens e serviços e afeta o equilíbrio entre oferta e demanda, interfere no comportamento dos agentes econômicos. De igual modo, também interfere nesse comportamento, a não tributação decorrente da inefetividade dos instrumentos tradicionais de cobrança, notadamente quando o Poder Público se omite em buscar meios alternativos adequados, como as sanções políticas, como resposta à inefetividade dos meios tradicionais de cobrança.¹⁰

Portanto, as sanções políticas podem ser uma eficiente resposta do Poder Público à inefetividade dos instrumentos tradicionais de cobrança, mas é necessário que sejam respeitados os limites do poder sancionador e do poder de tributar. O fato dessas sanções restringirem, em alguma medida, direitos fundamentais, não as torna inválidas, pois tais direitos não são absolutos.¹¹

¹⁰ No tocante aos programas de parcelamentos especiais, Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho destaca que, ao dispensar parcela do crédito tributário por meio de anistias e remissões embutidas nos programas de parcelamentos especiais, o Poder Público também interfere negativamente nas decisões dos contribuintes, pois estes reagem e modificam suas escolhas em função de elementos exteriores, mediante comparação entre custos e benefícios (PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. Teoria da agência: problema agente-principal. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius (Coord.). **O que é análise econômica do direito**: uma introdução. 2. ad. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 105-117).

¹¹ A propósito do tema dever fundamental de pagar impostos, veja-se: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

Trata-se de pesquisa com amplitude multidisciplinar, contemplando matérias relacionadas a setores do Direito como: Teoria Geral do Direito, Direito Penal, Direito Tributário, Direito Administrativo e Direito Econômico. Envolve também temas pertencentes à Ciência Econômica e à Teoria da Decisão, as quais podem explicar o comportamento dos contribuintes diante de certos estímulos estatais, acarretando efeitos positivos ou negativos. Entre estes últimos está a concessão, aos contribuintes inadimplentes, de parcelamentos especiais com generosos benefícios fiscais.¹²

No tocante às sanções políticas tributárias, tem-se, neste trabalho, uma pesquisa analítica que se contrapõe à posição predominante na doutrina brasileira. Para tanto, são analisados os pressupostos que embasam a corrente majoritária, aos quais se contrapõem argumentos e premissas fáticas que alargam o enfoque da questão, ampliando a discussão para além dos aspectos meramente teóricos. Por isso, no campo empírico, este trabalho procura embasar-se em importantes pesquisas promovidas pelos órgãos envolvidos na atividade arrecadatória do Estado, como é o caso da Receita Federal do Brasil (RFB), da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). O conjunto desses estudos e pesquisas retratam os principais problemas e entraves existentes no sistema de cobrança dos créditos públicos. O diagnóstico dessas deficiências evidencia duas posições que se contrapõem: (i) a insistência do Poder Público no emprego de meios indiretos ou alternativos de cobrança, na busca de maior efetividade para esta atividade; e (ii) as resistências contra essas medidas, manifestadas pelos contribuintes e pela doutrina brasileira, com algum beneplácito do Poder Judiciário.

A análise dos fundamentos e dos limites do poder sancionador permitirá situar ou não determinadas medidas dentro das balizas desse poder. A teoria do fato jurídico propiciará a identificação de elementos essenciais – e não meramente acidentais – que possam definir as sanções políticas pelo plano da existência, e não pelo plano de validade, evitando os equívocos da doutrina e da jurisprudência brasileira, que as tem definido por critérios de validade.

¹² A teoria da decisão teria sua origem em 1654, quando Chevalier de Méré, um nobre francês aficionado por matemática e jogos de azar, pediu ao matemático Blaise Pascal que encontrasse uma solução para dividir as apostas em um jogo com dois jogadores, quando o jogo fosse interrompido no momento em que estivesse vencendo um dos jogadores. A solução da questão transitava pela teoria das probabilidades e pela teoria da utilidade esperada (CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 38-39).

Nas experiências do Direito estrangeiro predomina o protagonismo da Administração Pública na recuperação dos créditos públicos. Entre os países examinados, poucos adotam o modelo judicial puro. Predomina, na maioria deles, o modelo de execução administrativa ou mista. O Brasil vive em descompasso com essa questão ao insistir na manutenção da combatida ação de execução fiscal, como instrumento exclusivo de cobrança. Essa “reserva de jurisdição” que se pretende conferir, sem qualquer imposição constitucional, a esta matéria, pode explicar em parte a injustificada resistência da doutrina e da jurisprudência com relação às novas medidas extrajudiciais de cobrança frequentemente introduzidas pelo Poder Público.

Além da reconstrução histórica e conceitual das sanções políticas tributárias, no presente trabalho é também analisada a validade dessas medidas, o que se faz, primeiramente, ao considerar as variadas concepções doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da matéria, bem como, por meio do estudo, separadamente, das principais medidas restritivas de direitos que foram ou ainda são objeto de questionamentos, sob o pretexto de que, por configurar sanções políticas, seriam tais medidas incompatíveis com a ordem jurídica.

Apesar de a jurisprudência brasileira apresentar um discurso adverso às sanções políticas, o Poder Público segue instituindo tais medidas. Por meio de medidas legislativas, os diversos entes federados criam, com frequência, instrumentos alternativos à ação de execução fiscal, com o objetivo de minimizar a grave crise de efetividade pela qual passa a ação executiva. É de se questionar se esse comportamento do Poder Público viola a ordem jurídica ou, ao contrário, propicia a observância de importantes princípios constitucionais. Defende-se, no presente estudo, a última tese, qual seja, a de que as sanções políticas tributárias são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro e por meio delas são preservados importantes princípios constitucionais, como isonomia, capacidade contributiva, livre concorrência e eficiência da Administração Pública.

Muito embora o discurso da jurisprudência seja contrário a estas sanções, afirmando que se trata de medidas inválidas e inconstitucionais, a prática dos órgãos jurisdicionais discrepa desse discurso, sendo admitidas medidas restritivas de direitos introduzidas pelo Poder Público com nítido viés arrecadatário.

A respeito do princípio da eficiência, cumpre salientar que a busca da efetividade nas ações de fiscalização e de arrecadação das receitas tributárias e demais créditos públicos não é uma escolha, mas uma imposição que a própria ordem jurídica confere aos entes políticos. A Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – coloca a efetividade da arrecadação dos créditos tributários no elevado patamar dos requisitos de responsabilidade fiscal da gestão pública.¹³

Embora não se trate de tema inédito, a abordagem aqui enfrentada revela-se inovadora na medida em que se contrapõe à corrente majoritária encampada pela doutrina e pela jurisprudência brasileira. Estas, pelo menos em seus discursos, pretendem rechaçar *a priori* e *in* absoluto quaisquer medidas restritivas de direitos que se coloquem como alternativas à ação de execução fiscal, qualificando-as como sanções políticas. Este discurso se mostra equivocado, pois não corresponde às decisões reiteradas dos órgãos jurisdicionais quando apreciam questões relacionadas a esta matéria. Há uma nítida discrepância entre o discurso proibitivo e a validação de muitas dessas medidas que, no conceito amplo proposto pela doutrina, se enquadrariam como sanções políticas.

Assim, contrariando o entendimento adotado no âmbito do STF – para quem as sanções políticas são inconstitucionais – adota-se um conceito mais amplo dessas medidas, levando-se em consideração, para sua qualificação, apenas os elementos essenciais que as caracterizam, os quais, uma vez presentes, configuram a existência da sanção política. Já a validade ou a invalidade dessa sanção dependerá da presença ou não de elementos acidentais. Portanto, as sanções políticas não são, *a priori*, inválidas. A invalidade somente ocorre quando medidas restritivas de direitos ou meios alternativos de cobrança violam os princípios ou postulados constitucionais e legais.

¹³ Nesse sentido, dispõe o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019).

O trabalho está estruturado em quatro capítulos que contemplam uma ampla discussão em torno da origem, das espécies, da diversidade, da legitimidade e da efetividade das sanções políticas.

No primeiro capítulo, as sanções políticas são analisadas a partir do ponto de vista normativo, ou seja, de sua introdução na ordem jurídica brasileira. Em seguida, a análise recai sobre os questionamentos apresentados e os pronunciamentos do Poder Judiciário.

No âmbito do STF, a evolução inicia-se com uma breve fase de aceitação dessas medidas restritivas, seguida de longo período de reprovação, marcado por um discurso totalmente adverso que se repete até os dias atuais. Todavia, nos últimos anos, apesar de persistir o discurso contrário ao emprego das sanções políticas, houve certo abrandamento daquela posição proibitiva.

A análise conceitual das sanções políticas é feita a partir das diversas concepções doutrinárias a respeito delas. Embora a tese majoritária siga contrária ao emprego dessas medidas, uma tese favorável começa a ser esboçada por alguns doutrinadores. Há, no campo da jurisprudência, contradição entre o que declaram e o que decidem os juízes e tribunais. Neste capítulo inicial são também examinadas as inadequações sintático-semânticas da expressão sanção política quando empregada para designar sanções tributárias não pecuniárias, pois, em sentido próprio, sanção política seria apenas aquela que restringe direitos políticos, ou seja, direitos inerentes à cidadania.

No segundo capítulo, faz-se uma abordagem descritiva das principais medidas restritivas de direitos, instituídas pelo Poder Público com a finalidade de promover maior efetividade à cobrança dos créditos públicos. Neste estudo são enfocadas apenas as medidas questionadas sob o argumento de que configuram sanções políticas e, conforme a jurisprudência do STF, seriam inválidas.

Cumprir adiantar que muitos desses questionamentos não lograram êxito, pois as restrições contestadas são declaradas legítimas, persistindo até os dias atuais. Este é o caso da exigência de certidão de regularidade fiscal e sua negação para contribuintes com débitos exigíveis perante a Fazenda Pública, da inscrição dos

devedores em listas e cadastros de inadimplentes, do protesto de certidão de dívida ativa e dos regimes especiais de fiscalização.

Muitas vezes, o Poder Público se excede impondo, mesmo pela via legal, gravames que se revelam irrazoáveis e desproporcionais, reclamando a pronta atuação do Poder Judiciário para afastar essas inconstitucionalidades. Foi o que ocorreu com relação à interdição de estabelecimentos empresariais, à apreensão de mercadorias e à perda de bens, quando tais medidas foram aplicadas com o propósito único de compelir o devedor ao pagamento de débitos. Todavia, circunstâncias especiais que extrapolam os aspectos meramente arrecadatórios – como da defesa da livre concorrência – podem justificar o emprego dessas medidas. Com efeito, decisões judiciais já foram proferidas neste sentido, conforme será analisado oportunamente.

No terceiro capítulo, as sanções impropriamente designadas de sanções políticas tributárias são analisadas à luz dos fundamentos e dos limites do poder de tributar e do poder sancionador em suas diversidades de manifestações. Neste contexto, rejeitam-se concepções doutrinárias que tentam restringir o poder sancionador tributário sem que ofereçam as mesmas resistências com relação a outros setores jurídicos. Não há fundamentação que embase esta distinção entre o Direito Tributário e outros ramos jurídicos com relação à diversidade de manifestações do poder sancionador. Ademais, sob os aspectos do pragmatismo e do consequencialismo, é notória a efetividade das sanções tributárias não pecuniárias para a promoção da arrecadação das receitas públicas.

Por fim, no quarto capítulo procura-se demonstrar a efetividade das sanções administrativas tributárias, notadamente as não pecuniárias, como resposta à crise dos instrumentos ordinários e tradicionais de cobrança dos créditos públicos, consubstanciados especialmente na ação de execução fiscal. Para tanto, traz-se a lume os resultados de inúmeros estudos e pesquisas capitaneados por órgãos que, de alguma forma, estão envolvidos com a cobrança dos créditos públicos, como é o caso da Receita Federal, da PGFN e do CNJ. Todos estes estudos e pesquisas apontam para o fato, hoje incontestável, da inefetividade da ação de execução fiscal como instrumento único de cobrança, tornando imperiosa a necessidade da instituição de vias alternativas voltadas para este fim.

No quarto capítulo são também apresentados os principais fatores que contribuem para a mencionada crise da execução fiscal, fatores que se retroalimentam sob as formas de causas e consequências, acarretando a ineficácia desse instrumento que é tido, pelos que se opõem às sanções políticas, como o único meio de que dispõe o Poder público para cobrar seus créditos.

A morosidade da cobrança acarreta altas taxas de congestionamento dos processos executivos que, por sua vez, propiciam tempo suficiente para o esvaziamento patrimonial dos devedores, conduzindo a ação de cobrança para a prescrição intercorrente. Ademais, considerando o fato de que o processo executivo tem um custo, a via do executivo fiscal judicial revela-se totalmente inadequada para a cobrança de débitos de pequeno valor, como os decorrentes do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Ao fim e ao cabo, a inefetividade da execução dos créditos públicos, se não corrigida pelas vias alternativas, terminará por violar importantes princípios constitucionais tais como, no campo tributário, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva; e, no campo econômico, o princípio da livre concorrência.

CAPÍTULO 1 - RECONSTRUÇÃO HISTÓRICO-CONCEITUAL DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

O debate em torno das sanções políticas tributárias remonta aos primórdios da República brasileira, quando a União e os demais entes federados passaram a introduzir com muita frequência, e ainda hoje o fazem, medidas legais que restringem os direitos fundamentais dos contribuintes. A finalidade dessas medidas é facilitar a fiscalização e promover a arrecadação de tributos, de modo a conferir maior efetividade à cobrança dos créditos públicos.

Desde as primeiras discussões travadas no âmbito judicial, essas medidas restritivas de direitos foram designadas de sanções políticas ou execução política, por se revelarem como meios coativos indiretos de cobrança, introduzidos por atos infralegais, como alternativa à tradicional ação de execução fiscal.

Pelos embaraços que causam à vida e aos negócios dos contribuintes, o emprego dessas medidas indiretas de cobrança enfrenta resistências da doutrina majoritária brasileira.¹⁴

No âmbito do Poder Judiciário, as sanções políticas foram inicialmente reconhecidas como instrumentos legítimos de cobrança dos créditos públicos. Porém, houve rápida evolução desse entendimento da jurisprudência, com o surgimento de um persistente discurso contrário ao seu emprego.

Entrementes, isso não arrefeceu o persistente intento do Poder Público em instituí-las, com vista a conferir maior efetividade a arrecadação. A insistência da Fazenda Pública em adotar tais medidas explica-se pela necessidade de enfrentar a inefetividade do processo de execução fiscal como via tradicional e exclusiva de cobrança. A inefetividade da ação executiva contribui para o agravamento das finanças públicas na medida em que frustra as expectativas de arrecadação das

¹⁴ Um dos pioneiros em resistir à instituição de sanções políticas é Hugo de Brito Machado. Para ele, quaisquer restrições que possam cercear a liberdade de exercício de atividades lícitas caracterizam-se como sanções políticas e violam os direitos constitucionais estabelecidos nos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988 (MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: **Revista dialética do direito tributário** n. 30, Mar. 1988. São Paulo: Dialética, 1988, p. 46-49).

receitas. Ademais, a ineficácia da arrecadação gera um estoque crescente da dívida ativa, cuja recuperação se torna cada vez mais dificultosa à medida que o tempo passa.

A inefetividade da execução fiscal como meio único de cobrança é fato notório e alcança as três esferas de governo. Suas causas são múltiplas e não se localizam apenas no âmbito da Administração, que se revela carente de recursos humanos, materiais e tecnológicos; mas também envolve o Poder Judiciário que, com o excesso de formalismo, contribui para a inefetividade do processo executivo.

Estudos realizados no âmbito do CNJ evidenciam as consequências negativas que resultam da morosidade da Justiça, associadas às crescentes demandas que resultam dos altos índices de inadimplência e das elevadas taxas de litigância entre os contribuintes e o Poder Público. O conjunto desses fatores contribui para a elevação do nível de congestionamento dos processos de execução fiscal. Nesta classe de ações, verificou-se que o número de ações que ingressam anualmente no sistema judicial vinha superando o número de processos extintos no mesmo período.¹⁵

Em 2019, pela primeira vez, o Relatório Justiça em Números apontou uma pequena queda na quantidade de processos pendentes de julgamento nos órgãos do Poder Judiciário brasileiro. A redução do estoque indica que a Justiça solucionou mais processos que o número de ações ingressadas. O leve recuo no índice de congestionamento de processos foi mais o resultado das novas medidas extrajudiciais de cobrança – como o ajuizamento seletivo – do que uma melhora na efetividade da ação de execução fiscal judicial. De qualquer forma, os números representativos desse leve avanço são os seguintes:

- a) o estoque de processos pendentes ao final de 2018, em todos os órgãos do Poder Judiciário, foi de 78.691.031 ações, o que representa queda de 1,2% em relação a 2017;

¹⁵ A partir de 2004, com a edição dos relatórios Justiça em Números, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) passou a divulgar anualmente a realidade dos tribunais brasileiros. Esta principal fonte de estatísticas oficiais do Poder Judiciário, além de oferecer o detalhamento da estrutura e da litigiosidade existente no âmbito naquele Poder, apresenta indicadores e análises que subsidiam a Gestão Judiciária brasileira. Todos os relatórios estão disponíveis para consulta pública no seguinte endereço eletrônico: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em: 24 dez. 2019.

- b) o total de casos novos ingressados foi de 28.052.965 processos, o que aponta para redução de 1,9%;
- c) o aumento de 3,8%, no número de processos baixados, totalizando 31.883.392, também impactou na queda histórica do acervo;
- d) o número de processos pendentes de execução fiscal caiu 0,4% em 2018. Foi a primeira redução em dez anos, totalizando 31.068.336 processos sem baixa.¹⁶

Mesmo assim, em que pese a resistência dos contribuintes às sanções políticas e à formação, no âmbito do Poder Judiciário, de discurso contrário a essas medidas, o Poder Público nunca deixou de instituí-las.

A jurisprudência, por sua vez, ao mesmo tempo em que, no plano teórico, mantinha seu discurso proibitivo, na prática, abrandava suas resistências, passando a admitir muitas medidas restritivas de direitos introduzidas pelo Poder Público, de modo que já não é possível afirmar *a priori* e *in abstrato* que as sanções são incompatíveis com a ordem jurídica. É necessário, em cada situação nova, analisar o caso em concreto para só então definir se determinada medida é válida ou inválida.

O presente capítulo dedica-se à análise da origem e da evolução das sanções políticas tributárias no Brasil, destacando a inadequação sintático-semântica dessa expressão, pois, em sentido próprio, sanções políticas seriam apenas aquelas que restringem direitos políticos, ou seja, aqueles direitos inerentes à pólis ou à cidadania. Na esfera tributária, a doutrina e a jurisprudência atribuem às sanções políticas diversas acepções que são aqui analisadas, tais como: (i) meio de execução política; (ii) medidas restritivas de direitos; (iii) medidas indiretas ou oblíquas de cobrança; (iv) medidas alternativas de cobrança; (v) sanções impróprias ou atípicas; (vi) manifestações do poder de polícia; e (vii) desvio de finalidade no exercício do poder de polícia.

Diante das concepções mais amplas, seria possível – porém equivocado – enquadrar, na categoria das sanções políticas, quaisquer iniciativas do Poder Público

¹⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/8ee6903750bb4361b5d0d1932ec6632e.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2020.

que facilitem a fiscalização, promovam a arrecadação, estimulem a adimplência, previnam a evasão fiscal ou, ainda, combatam a sonegação fiscal. Em síntese, o sentido amplo que alguns pretendem atribuir às sanções políticas levaria a assim caracterizar toda e qualquer medida que traga alguma efetividade à atividade arrecadatória.

Na verdade, a ausência de elementos comuns nas diversas concepções de sanções políticas dificulta a construção de conceito que abranja todas as figuras assim qualificadas. Todavia, dois elementos estão presentes em todas as concepções, a saber: (i) um elemento objetivo ou material, que consiste na restrição de direitos fundamentais; e (ii) um elemento teleológico, que consiste na finalidade de facilitar a fiscalização e promover a arrecadação das receitas públicas. Esses dois elementos bastam para reconstruir um conceito de sanção política, abstraindo-se as questões relacionadas à validade das sanções. Ou seja, presentes aqueles dois elementos, a medida se configura como sanção política, sendo sua validade ou invalidade dependente da conformidade ou não com os princípios constitucionais e os postulados legais, com destaque para a proporcionalidade das restrições.

Ao analisar a jurisprudência do STF, Humberto Ávila identifica três elementos que caracterizam as sanções políticas, a saber: o meio, a finalidade e o efeito. O primeiro elemento (meio) consiste no uso de instrumentos coercitivos pelo Poder Público que causam gravames às atividades do contribuinte. Este é o caso da interdição de estabelecimentos, da apreensão de bens e da proibição de adquirir estampilhas ou de despachar mercadorias nas alfândegas. O segundo elemento (fim) consiste no propósito de forçar o contribuinte ao pagamento de tributo. Por último, o terceiro elemento (efeito) configura o cerceamento ou o bloqueio das atividades profissionais lícitas. Traduzindo esses três elementos para a linguagem constitucional, Humberto Ávila define as sanções políticas como medidas restritivas dos direitos de liberdade ou de propriedade, adotadas pelo Poder Público, com o propósito inconfesso de forçar os contribuintes a pagarem tributos, desde que, uma vez adotadas com este propósito, tais medidas apresentem efeitos excessivos, por atingirem o núcleo de direitos fundamentais dos contribuintes; mostrem-se

desproporcionais, por não estarem legitimadas em princípios constitucionais, sendo, também, inadequadas e desnecessárias.¹⁷

Para Humberto Ávila, à luz da jurisprudência do próprio STF, as três situações a seguir não se caracterizam como sanções políticas: (i) medidas restritivas de direitos que não tenham por finalidade primordial a cobrança de tributos; (ii) medidas cujos efeitos recaiam sobre atividades ilícitas do contribuinte; e (iii) medidas que incidam sobre atividades lícitas de outros contribuintes, estas sim, dignas de proteção constitucional.¹⁸

Meio e finalidade são os elementos essenciais para a definição das sanções políticas, que se configuram como medidas restritivas de direitos com finalidade arrecadatória. Todavia, não parece adequado incluir o efeito da medida como um terceiro elemento conceitual, pois está relacionado ao plano da validade, e não ao da existência dessas medidas. A existência de medida restritiva de direito fundamental, instituída com a finalidade de promover a arrecadação, é suficiente para caracterizá-la como sanção política. Os efeitos que essa medida pode apresentar é que definirão a proporcionalidade ou não da restrição, mas isso compõe o plano de validade dessas medidas, e não o plano de existência.

No atual cenário de crises fiscais acentuadas e duradouras que assolam as diversas esferas de governo, os comportamentos de inadimplência, de evasão e de sonegação fiscais são cada vez mais repudiados pelos males que podem acarretar à sociedade, comprometendo as finanças públicas, impossibilitando investimentos e inviabilizando importantes políticas públicas em áreas como educação, saúde e segurança.

Por outro lado, a ineficiência da fiscalização e a falta de efetividade na arrecadação dos créditos públicos afrontam a justiça fiscal, pois oneram os contribuintes de forma desigual, podendo também acarretar sérios desequilíbrios na esfera da livre concorrência, desigualando os agentes econômicos que atuam no

¹⁷ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 430-431.

¹⁸ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 431.

mercado. Aos órgãos arrecadadores não cabe arrecadar nem mais, nem menos, mas apenas aquilo que a lei prevê em seus exatos limites, fora dos quais habitam a prevaricação ou o excesso de exação.

A relação entre o Estado e o contribuinte nunca foi harmoniosa. Pelo lado do Fisco, a tensão é motivada especialmente pela inadimplência dos contribuintes e pelas práticas criminosas de evasão e sonegação dos tributos devidos. Pelo lado do contribuinte, a inconformidade aflora em razão do excessivo rigor do Fisco, tanto em relação ao nível da expropriação tributária imposta aos cidadãos, como em razão dos meios empregados na cobrança dos créditos públicos. O que os contribuintes não percebem é que os dois fatores estão intrinsecamente relacionados. A falta de exatidão na cobrança e na arrecadação dos créditos públicos favorece a inadimplência, a evasão e a sonegação fiscal, acarretando a elevação da carga tributária como forma de compensação das perdas decorrentes da ineficiência na arrecadação. Ao fim e ao cabo, os contribuintes que pagam regularmente os tributos terminam por pagar mais do que aquilo que seria necessário, pois o fazem por si mesmos e pelos inadimplentes e sonegadores.¹⁹

No Brasil, as tensões entre o Estado arrecadador e os contribuintes são antigas e também constantes. Conforme registro de Onofre Alves Batista Júnior, desde o período imperial, "o exercício dos poderes investigatórios do Fisco, ou mesmo a atuação de polícia administrativa fiscal, quanto aos meios, conhecia grande extensão discricionária".²⁰

No Século XX, especialmente a partir do período pós-guerra, a pressão fiscal do Estado foi intensificada com a expansão das despesas públicas e esse agravamento da carga tributária exigiu que os Estados adotassem modelos tributários mais sofisticados para fazer frente às novas exigências de receitas públicas. Nesse novo cenário, o sistema tributário brasileiro tornou-se mais complexo, passando a

¹⁹ Não sem razão, a Lei de Responsabilidade Fiscal assim estabelece no art. 11: "Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação". E o parágrafo único do mesmo dispositivo proíbe a realização de transferências voluntárias para o ente não observar esta regra no tocante aos impostos (BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019).

²⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 54.

exigir mais controles, mais deveres instrumentais e mais poderes investigatórios por parte do Fisco para, em proteção à justiça fiscal, evitar a evasão e a sonegação.²¹

Do lado do contribuinte, a história universal é pródiga em movimentos revolucionários que tiveram a exigência exacerbada de tributos como pano de fundo. Exemplos disso foram: o Movimento de Independência dos Estados Unidos em 1776, a Revolução Francesa de 1789 e, neste mesmo ano, a Inconfidência Mineira ocorrida no Brasil.

O início da história da tributação no Brasil foi marcado por muitos conflitos. As altas taxas de sonegação fiscal, de contrabando e de descaminho implicaram numa reação do Fisco, que passou a adotar excessivo rigor no emprego dos meios de arrecadação. Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, no período do Governo Geral (1548-1763), os servidores especiais da Coroa Portuguesa, incumbidos da arrecadação dos tributos detinham elevados poderes, podendo inclusive levar à prisão os contribuintes que estivessem em atraso com as obrigações fiscais, qualificados como devedores remissos. Para coibir a evasão fiscal, a Coroa Portuguesa lançava mão de penalidades severas e os agentes fiscais podiam multar, executar as cobranças, condenar os infratores, lançar os tributos e determinar a forma e a época da arrecadação. Mesmo com a vinda da Corte Portuguesa para o Brasil em 1808 e a criação do Tesouro Nacional, essas práticas persistiram, pois foi mantida a mesma estrutura arrecadatória, com os mesmos agentes fiscais que atuavam durante o período colonial.²²

1 GÊNESE NORMATIVA DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

Conforme os registros históricos localizados no curso desta pesquisa, a proliferação das sanções políticas tributárias no Brasil deu-se nos primórdios da República, mais especificamente na década de 1920.

Embora os debates normalmente tenham se travado no entorno das restrições instituídas pela União, houve também, no âmbito dos estados-membros e dos municípios brasileiros, algumas medidas questionadas sob o fundamento de que

²¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 55-56.

²² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 1. 6. ed. revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 113 e 117.

configuravam sanções políticas. Com o fim de demonstrar esse fato, segue, a título exemplificativo, sucinta análise dos primeiros atos normativos federais e algumas normas estaduais e municipais questionadas por introduzir medidas restritivas de direitos que supostamente configuravam sanções políticas.

A discussão a respeito da validade das sanções políticas tributárias, notadamente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, inicia-se, provavelmente, nos anos 1950. Todavia, um dos momentos mais críticos em termos de arbitrariedade da Administração Pública na arrecadação de tributos remonta ao Brasil Colônia e ficou conhecido como Derrama.

Esse tipo de cobrança de tributo ocorreu apenas uma vez no Brasil em 1763. Nas lições de Pedro Dória, para os inconfidentes, a ameaça de uma Derrama seria a faísca que desencadearia a revolta do povo na Inconfidência Mineira de 1789. Esse autor descreve a Derrama nos seguintes termos:

O conceito da Derrama havia sido estabelecido por alvará em dezembro de 1750. Era um acordo entre os mineiros e Portugal. Pelo Quinto, se comprometiam a pagar no mínimo 100 arrobas, ou 1,5 tonelada, de ouro por ano. Caso a quantidade paga fosse inferior, no ano seguinte seria executada uma Derrama na qual todos seriam instados a dividir o déficit. Jamais ficou claro como esse procedimento se daria e ele só foi posto em prática uma vez, quando faltou pouco para completar a cota de 1763. No ano seguinte, o governador cobrou uma quantia de todos os homens livres, incluindo os do clero e até a ele próprio. Desde 1773, porém, a cota não completava e não houve quem lançasse a Derrama. Nas contas da coroa, havia 538 arrobas por pagar. Oito toneladas de ouro.²³

A Derrama pode, portanto, ser apontada como uma das primeiras sanções políticas tributárias aplicadas no Brasil. Tratava-se da cobrança de toda a dívida acumulada do quinto do ouro, feita indiscriminadamente a todos os cidadãos livres, numa única oportunidade.

1.1 Legislação Federal

A grande discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias deu-se especialmente no plano federal e remonta aos primórdios da República brasileira. As primeiras contestações de medidas restritivas de direitos dos contribuintes fundamentavam-se no argumento de que elas configuravam sanções políticas e eram, por isso, inconstitucionais. Essas

²³ DORIA, Pedro. **1789: a história de Tiradentes, contrabandistas, assassinos e poetas que sonharam a Independência do Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2013, p. 107.

impugnações voltavam-se contra atos legislativos das décadas de 1920 e 1930 que proibiam os contribuintes inadimplentes da prática dos seguintes atos: (i) adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis; (ii) despachar mercadorias nas Alfândegas ou mesas de Rendas; e (iii) transigir com as repartições públicas do país.

A estampilha ou selo consiste no processo mecânico de pagamento ou de comprovação do pagamento de tributo mediante o uso de uma pequena estampa ou papel selado. Embora se trate de um instrumento arcaico e em franco desuso, este modo de pagamento de tributo ainda tem previsão no CTN:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

[...]

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.²⁴

Ao se referir ao arcaico instrumento das estampilhas, Oswaldo de Moraes indica os tributos aos quais se aplicava aquela modalidade de pagamento ou de comprovação do pagamento:

O pagamento por estampilhas foi largamente usado no passado para o imposto de consumo (atual imposto sobre produtos industrializados), para o extinto imposto do selo federal (atual imposto sobre operações financeiras), para o pagamento do imposto de vendas mercantis (o antecessor do imposto de vendas e consignações, quando de competência da União) e pelo seu sucessor, o extinto imposto sobre vendas e consignações, por muitos Estados, que determinavam a colagem periódicas dos selos em livro fiscal.²⁵

As primeiras restrições de direitos fundamentais aplicadas aos contribuintes remissos, ou seja, àqueles que estivessem em débito com a Fazenda Pública, foram qualificadas como sanções políticas ou execução política, expressões que ainda hoje

²⁴ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 13 jun. 2019.

²⁵ MORAES, Oswaldo de. **Dicionário de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1973, p. 93-94.

são utilizadas pela doutrina e pela jurisprudência e assumem as mais diversas acepções.

Conforme a doutrina, a proibição da aquisição de estampilha constitui sanção política, pois restringe direito fundamental dos contribuintes, tendo como finalidade facilitar a fiscalização e promover a arrecadação dos créditos públicos. Caracteriza-se, portanto, como um meio indireto ou oblíquo de cobrança, diverso da tradicional ação de execução fiscal. A proibição foi então caracterizada pelo STF como sanção política, sendo afastada por se revelar incompatível com a ordem jurídica constitucional.²⁶

1.1.1 Decreto nº 17.464/1926

O Decreto nº 17.464, de 06.10.1926, que aprovou o regulamento para a arrecadação e a fiscalização do imposto de consumo – tributo à época da competência federal –, estabelecia proibições aos contribuintes, responsáveis e fiadores quando estes, tendo sido multados por infração ou condenados por sonegação de taxas e impostos, não solvessem esses compromissos. Assim, por estarem em inadimplência, ficavam proibidos de obter, renovar ou transferir para outrem o seu registro, ou alterar a firma sem prévio pagamento ou depósito da multa e dos valores sonegados, conforme prescrevia o art. 19 da referida norma:

Art. 19. Os contribuintes multados por infração deste regulamento ou condenados à indenização de taxas de mercadorias sonegadas ao pagamento do imposto, assim como os responsáveis ou fiadores que não tiverem solvido os compromissos no prazo legal, não poderão obter, renovar ou transferir para outrem o seu registro, nem alterar a firma concessionária do mesmo sem prévio pagamento ou depósito da multa e do valor da sonegação.²⁷

O art. 48 do mesmo Decreto proibia também a venda de estampilhas aos contribuintes que estivessem em situação de inadimplência ou de irregularidade para com a Fazenda Pública:

²⁶ Nesse sentido, a Súmula STF nº 547, aprovada em 03.12.1969, dispõe: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

²⁷ BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1926. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D17464.htm>. Acesso em: 24 nov. 2018.

Art. 48. Não serão vendidas estampilhas:

- a) aos contribuintes não registrados;
- b) aos devedores de multas e sonegações, que, depois de 30 dias, contados da data da respectiva intimação, não as tiverem pago ou depositado;
- c) aos responsáveis ou fiadores que não houverem solvido no prazo legal os seus compromissos para com a Fazenda.²⁸

O fato dessas restrições terem sido introduzidas por ato infralegal – no caso, decreto do Chefe do Poder Executivo – contribuiu para que tais restrições fossem qualificadas como sanções políticas. Na verdade, seria mais adequado tê-las tratado como medidas inválidas por não terem sido introduzidas por ato legislativo. Ademais, as proibições estabelecidas eram desproporcionais, pois aplicavam a mesma restrição – proibição da venda de estampilhas – a contribuintes em situações bem distintas, tais como a sonegação fiscal, a mera ausência de registro e a simples inadimplência ocasional.

Atualmente, tanto a legislação quanto a própria jurisprudência distinguem situações de mera inadimplência ocasional do comportamento deliberado de se utilizar da inadimplência para obtenção de vantagens competitivas indevidas, o que, quando não caracteriza sonegação, configura inadimplência contumaz.

1.1.2 Decreto nº 22.061/1932

Nessa mesma linha, o Decreto nº 22.061, de 09.11.1932, que aprovou o regulamento para fiscalização e cobrança do imposto proporcional sobre as vendas mercantis, estabelecia restrições semelhantes, proibindo a venda de estampilhas aos devedores de impostos e multas por infração daquele regulamento que, depois de findo o prazo legal, não tivessem pago ou depositado a importância correspondente, bem como aos responsáveis ou fiadores daqueles, depois de regularmente intimados:

Art. 25. O pagamento do imposto terá lugar em estampilhas adesivas especiais, adquiridas por meio de guias, (modelo n. 7), em duplicata na Recebedoria do Distrito Federal e nas Alfandegas nos Estados, e em triplicata nas demais repartições arrecadadoras, guias que devem ser assinadas pelo contribuinte ou seu representante, e exibidas aos agentes do fisco quando solicitadas, fazendo-se a venda das estampilhas pelo modo que o Governo entender mais conveniente, contanto torne fácil a sua aquisição em todo o território brasileiro, sendo responsabilizados os chefes das repartições de Fazenda que, por não providenciarem em tempo, conforme lhes competir,

²⁸ BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1926. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D17464.htm>. Acesso em: 24 nov. 2018.

derem causa à sua falta nas estações arrecadadoras ou onde quer que venham a ser vendidas.

[...]

§ 8º Não serão vendidas estampilhas do imposto de vendas mercantis aos devedores de impostos e multas por infração deste regulamento que, depois de findo o prazo legal, não tiverem pago ou depositado a importância de seu débito, bem assim aos responsáveis ou fiadores de tais devedores, depois de regularmente intimados. Uns e outros não poderão obter ou transferir para outrem a sua inscrição, nem alterar a firma concessionária da mesma sem prévio pagamento ou depósito das importâncias em débito, salvo dissolução por morte de sócio.²⁹

Aqui também, o ato normativo padece dos mesmos vícios do decreto anterior – sanção administrativa grave introduzida por ato infralegal – havendo também nítida desproporcionalidade da sanção, que se aplicava a contribuintes que incorressem na simples inadimplência.

Nos casos iniciais em que as restrições de direitos foram introduzidas por atos infralegais – meros decretos do Poder Executivo –, é compreensível que elas tenham sido qualificadas como sanções políticas, sendo refutadas pela jurisprudência por violar, entre outros, o princípio da legalidade. Todavia, em casos subsequentes, medidas de idêntico conteúdo passaram a ser introduzidas pela via legislativa, não fazendo mais sentido qualificá-las como sanções políticas, a não ser que se adote essa terminologia em sentido impróprio.

1.1.3 Decreto-Lei nº 5/1937

O Decreto-Lei nº 5, de 13.11.1937, foi a norma que mais questionamento obteve no contexto das sanções políticas tributárias. E ele apenas estendeu aos demais tributos federais restrições que antes já eram aplicadas aos impostos sobre consumo e sobre vendas mercantis, tendo recebido forte resistência por parte dos contribuintes que logo qualificaram as medidas restritivas, nele contidas, como sanções políticas e, portanto, ilegais. E a tese teve acolhida na jurisprudência do STF, onde ainda hoje persiste, pelo menos no discurso, o entendimento de que as sanções políticas são inconstitucionais e, por isso, incompatíveis com a ordem jurídica brasileira.

²⁹ BRASIL. Câmara do Deputados. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1926. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22061-9-novembro-1932-505780-publicacaooriginal-1-pe.html>.>. Acesso em: 24 nov. 2018.

Ao destacar os benefícios que as restrições previstas nos Decretos nº 17.464/1926 e nº 22.061/1932 traziam para a arrecadação das rendas públicas, o Decreto-Lei nº 5 proibiu os contribuintes, responsáveis ou fiadores em débito com a Fazenda Pública de despachar mercadorias nas Alfândegas ou mesas de Rendas, de adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, e de transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país. Dada a importância histórica que esse documento apresenta, notadamente quanto à autoridade signatária, segue transcrito:

DECRETO-LEI Nº 5, DE 13 DE NOVEMBRO DE 1937.

O Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil, Usando da faculdade que lhe confere o art. 180 da Constituição Federal e Considerando que o art. 48 do decreto n. 17.464 do 6 de outubro de 1926 e o art. 25, § 8º, do decreto nº 22.061, de 9 de novembro de 1932, proibem a venda de estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis aos devedores de impostos e multas;

Considerando que, em benefício da arrecadação das rendas públicas, essa medida deve ser estendida às dívidas provenientes dos demais impostos, decreta:

Art. 1º. Os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tiverem solvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadadoras competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos nos regulamentos fiscais respectivos, não poderão despachar mercadorias nas Alfândegas ou mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país.

Art. 2. Revogam-se as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 13 de novembro de 1937, 116º da Independência e 49º da República.

GETULIO VARGAS.

Arthur de Souza Costa.³⁰

Embora as medidas previstas neste Decreto-Lei tenham sido criadas na Era Vargas, sua origem remonta a uma fase anterior ao regime político de exceção conhecido como Estado Novo, que teve início em 1937. Isto porque o referido Decreto-Lei não introduziu nada novo, mas apenas estendeu às dívidas, provenientes dos demais impostos federais, proibições que já eram previstas em normas anteriores, editadas nos anos de 1926 e 1932, em pleno regime democrático.

Este registro histórico é necessário para que se afaste um dos principais argumentos empregado pelos autores e tribunais que repudiaram as sanções políticas por identificar nelas algum ranço da ditatorial da Era Vargas. Este argumento não tem

³⁰ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 5**, de 13 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del0005.htm>. Acesso em: 19 jul. 2018.

sustentação, pois, antes do Decreto-Lei editado por Getúlio Vargas em 1937, a proibição já existia com relação à venda de estampilhas relativas aos impostos sobre consumo e sobre vendas mercantis.

Os contribuintes em débito com relação ao pagamento desses impostos e multas não podiam adquirir estampilhas por força daqueles atos normativos editados em 1926 e 1932. O Decreto editado por Getúlio Vargas apenas ampliou aquelas restrições já existentes ao prever que os contribuintes, responsáveis e fiadores em débito com a Fazenda Nacional que não se regularizassem, ficavam proibidos de despachar mercadorias nas alfândegas ou nas mesas de rendas e também impedidos de transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas.

A extensão aos demais impostos de medidas já previstas nos Decretos de 1926 e 1932 para os impostos de consumo e de vendas mercantis tem o condão de afastar o suposto ranço ditatorial atribuído às sanções políticas, como se tivessem sua origem no Estado Novo de Vargas. Esse argumento é destacado, dentre outros, por Ives Gandra da Silva Martins, para quem, "como resquício da ditadura Vargas, temos ainda as sanções políticas, com que o Fisco Federal pretende, pela impossibilidade de o contribuinte transacionar com os bancos oficiais, forçá-lo a pagar, sem discutir".³¹

Não se pretende aqui ingressar na análise da constitucionalidade ou não dessa restrição, mas apenas afastar o argumento de vício de origem. Diferentemente do que se tem afirmado, as sanções políticas não surgiram no período ditatorial da Era Vargas. Elas são bem anteriores àquele momento histórico.

A exigência de regularidade fiscal como requisito para a prática de certos atos ou para o exercício de certos direitos sempre esteve presente na legislação brasileira. A própria Constituição Federal autoriza a exigência de certidão de regularidade fiscal por parte da Administração Pública, como requisito para o exercício de determinados direitos, como requisito para a contratação com o Poder Público:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 36.

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.³²

O Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967 (Lei Orgânica da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) estabelece no art. 62 que, “em todos os casos em que a lei exigir a apresentação de provas de quitação de tributos federais, incluir-se-á, obrigatoriamente, dentre aquelas, a certidão negativa de inscrição de dívida ativa da União, fornecida pela Procuradoria da Fazenda Nacional competente”.³³

1.1.4 Decreto-Lei nº 1.715/1979

O Decreto-Lei nº 1.715, de 22 de novembro de 1979, também elenca atos e negócios cuja realização está condicionada à comprovação de quitação de tributos e de outros encargos fiscais. Assim prescreve a referida norma:

Art. 1º - A prova de quitação de tributos, multas e outros encargos fiscais, cuja administração seja da competência do Ministério da Fazenda, será exigida nas seguintes hipóteses:

I - concessão de concordata e declaração de extinção das obrigações do falido;

II - celebração de contrato com quaisquer órgãos da Administração Federal Direta e Autarquias da União e participação em concorrência pública promovida por esses órgãos e entidades, observado, nesta última hipótese, o disposto no artigo 3º;

III - transferência de residência para o exterior;

IV - venda de estabelecimentos comerciais ou industriais por intermédio de leiloeiros;

V - registro ou arquivamento de distrato, alterações contratuais e outros atos perante o registro público competente, desde que importem na extinção de sociedade ou baixa de firma individual, ou na redução de capital das mesmas, exceto no caso de falência;

VI - outros casos que venham a ser estabelecidos pelo Poder Executivo.³⁴

O mesmo Decreto-Lei estabelece também restrições com relação ao crédito bancário, conferindo às entidades públicas o direito de não contratar com contribuintes inadimplentes. Neste sentido, dispõe o art. 4º do referido Decreto-Lei: “É facultado às empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, criadas, instituídas

³² BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 2 mai. 2019.

³³ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 147**, de 3 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del0147.htm>. Acesso em: 13 jun. 2019.

³⁴ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.715**, de 22 de novembro de 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1715.htm>. Acesso em: 13 jun. 2019.

ou mantidas pela União, deixarem de contratar com pessoas que se encontrem em débito com a Fazenda Nacional”.³⁵

1.1.5 Código Tributário Nacional

Editado em 1966, o Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a lei exigir a comprovação da quitação de determinado tributo mediante a apresentação de certidão negativa de débito:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.³⁶

O art. 193 do mesmo diploma normativo dispõe ainda que, desde que expressamente autorizados em lei, os órgãos administrativos dos diferentes entes federados poderão impor restrições aos contribuintes que não comprovarem a quitação dos tributos, os quais ficariam impedidos de participar de concorrência pública e de celebrar contratos com a Administração Pública:

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.³⁷

Mesmo diante de abundante previsão constitucional e legal, por configurar meios indiretos empregados pelo Poder Público como forma de compelir os devedores ao pagamento dos tributos, essas restrições são, para alguns, sanções políticas e devem ser consideradas inválidas por violar os direitos fundamentais dos contribuintes.

³⁵ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.715**, de 22 de novembro de 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1715.htm. Acesso em: 13 jun. 2019.

³⁶ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**, de 25.10.1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 28 mar. 2017.

³⁷ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**, de 25.10.1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 28 mar. 2017

1.2 Legislação Estadual

A discussão em torno das sanções políticas não se restringe ao âmbito federal, onde verdadeiramente é mais marcante. Nas demais esferas políticas – Estados e Municípios – também foram criadas medidas restritivas de direitos com propósitos relacionados à fiscalização e à arrecadação de tributos, as quais foram também declaradas inconstitucionais por configurar sanções políticas.

Para não se estender em descrições repetitivas das medidas adotadas pelas diversas unidades federativas, toma-se, como exemplo, o Estado de Minas Gerais que, através da Lei nº 4.337, de 30.12.1966, estabeleceu penalidades que seriam posteriormente qualificadas pela doutrina e pela jurisprudência como sanções políticas inválidas, a saber: a proibição de transacionar com as repartições públicas e autárquicas estaduais e com estabelecimentos bancários controlados pelo Estado, além da interdição (art. 59).³⁸

No tocante à proibição de transacionar com repartições públicas, a referida norma estabelecia uma série de restrições aos devedores da Fazenda Estadual, a saber:

Art. 63. Ficam as repartições públicas, ou autárquicas estaduais proibidas de transacionar a qualquer título, com devedores da Fazenda Estadual, inclusive fiadores, declarados remissos.

§ 1º A proibição a que se refere este artigo compreende:

I - o pagamento de quaisquer quantias ou créditos que os devedores tiverem com o Estado ou suas autarquias;

II - a participação em concorrência, coleta ou tomada de preços;

III - o despacho de mercadorias em repartições fazendárias;

IV - a celebração de contratos de qualquer natureza, inclusive a cobertura de crédito e levantamento de empréstimos na Caixa Econômica Estadual;

V - quaisquer outros atos que importem em transação.

§ 2º O Poder Executivo expedirá instruções às Sociedades de Economia Mista e às Instituições Financeiras controladas pelo Estado para que observem as proibições constantes deste artigo.³⁹

A mesma norma estabelecia também regime especial de controle e fiscalização do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), que poderia consistir no

³⁸ BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 4.337**, de 30.12.1966. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=4337&comp=&ano=1966&aba=js_textoAtualizado#texto>. Acesso em: 13 ago. 2019.

³⁹ BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 4.337**, de 30.12.1966. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=4337&comp=&ano=1966&aba=js_textoAtualizado#texto>. Acesso em: 13 ago. 2019.

acompanhamento temporário das transações do contribuinte por agentes da fiscalização e em outras medidas julgadas convenientes pela autoridade fiscal:

Art. 64. Poderá o contribuinte ser submetido a sistema especial de controle e fiscalização.

Parágrafo Único. O sistema especial será disciplinado no regulamento desta lei e poderá consistir em acompanhamento temporário das transações do contribuinte, por agentes da fiscalização e em outras medidas julgadas convenientes pela autoridade fiscal.⁴⁰

Com relação às restrições acima, a Segunda Turma do STF, em decisão proferida em 01.04.1975, considerou ilegítima a exigência de pagamento antecipado de ICM como condição para a entrega de talonários referentes ao imposto. O Acórdão adotou a seguinte ementa:

Mandado de Segurança. A exigência do pagamento antecipado do ICM, para a entrega de talonários referentes a esse imposto, importa violação da lei federal (CTN), onde se estabelece como fato gerador do aludido imposto a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Quando assim não fosse, implicaria a citada exigência sanção política, vedada pela Constituição Federal, artigo 153, § 23. Aplicação da Súmula nº 547. Recurso conhecido e provido, em parte.⁴¹

Como restrição mais grave, a Lei do Estado de Minas Gerais estabelecia ainda a possibilidade de interdição de estabelecimentos por motivos de inadimplência, ao dispor que: “poderá ser interditado o estabelecimento do contribuinte que não estiver em dia com as obrigações estatuídas na lei fiscal ou da mesma decorrente, a juízo da Secretaria da Fazenda” (art. 66). A interdição seria precedida de notificação expedida ao responsável pelo estabelecimento, concedendo-lhe o prazo de 15 dias para cumprimento da obrigação tributária.

Posteriormente, o Estado de Minas Gerais editou a Lei nº 5.960/1972, que, revogando a legislação anterior, estabeleceu como sanções administrativas, além das multas: (i) a sujeição a sistemas especiais de controle e fiscalização; e (ii) a cassação

⁴⁰ BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 4.337**, de 30.12.1966. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=4337&comp=&ano=1966&aba=js_textoAtualizado#texto>. Acesso em: 13 ago. 2019.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 76.455-MG**. Rel. Min. LEITÃO DE ABREU, julg. 01.04.1975. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171997>. Acesso em: 26 dez. 2019.

de regimes ou controles especiais estabelecidos em benefício do contribuinte (art. 47).⁴²

Finalmente, a Lei Estadual nº 6.763/1975 estabeleceu apenas as multas como sanções administrativas tributárias, mas ressalvou a possibilidade da aplicação de outras medidas estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. Dispõe o art. 209 da referida norma: “Aos infratores serão aplicadas penalidades pecuniárias, sem prejuízo de outras medidas estabelecidas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos”.⁴³

Com esses registros, pode-se afirmar que, pelo menos no plano legislativo, o emprego de medidas restritivas de direitos para promover a fiscalização e a arrecadação dos tributos constitui uma prática recorrente nas diversas esferas de governo desde os primórdios da República e persistem até os dias atuais. O que mudou ao longo do tempo foram as interferências da jurisprudência brasileira, ora mais adversa a esta prática, ora mais moderada quanto ao emprego dessas medidas.

1.3 Legislação Municipal

Esta realidade, presente nas esferas federal e dos estados-membros, repete-se também no âmbito municipal. Uma das primeiras decisões judiciais contrárias à criação de medidas administrativas pelo Poder Público, com propósitos relacionados à arrecadação tributária, foi proferida no distante ano de 1961 e se referia a uma restrição de direito introduzida pelo Município de Major Izidoro, situado no Estado de Alagoas. Através do Recurso Extraordinário nº 39.933-AL, o referido Município insurgiu-se contra acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas que, deferindo o pedido de um contribuinte, impediu a apreensão de mercadorias como forma de cobrança de dívida fiscal.

A referida apreensão, prevista no Código Tributário do Município, foi declarada inconstitucional, mas a decisão tangenciou a discussão que, à época, já existia em torno das sanções políticas, atendo-se à questão da incompetência do Município para

⁴² BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 5.960/1972**. Disponível em: <<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=5960&comp=&ano=1972&texto=consolidado>>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

⁴³ BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 6.763**, de 23 de dezembro de 1975. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_08.htm#art212>. Acesso em: 13 ago. 2019.

disciplinar a matéria. O STF entendeu que “os municípios não têm competência para dispor sobre apreensão de mercadorias ou bens, como meio de forçar o pagamento de seus tributos e multas”.⁴⁴

Mesmo assim, em seu Parecer, o representante do Ministério Público defendeu a tese da ilegalidade da apreensão de mercadoria, tendo em vista que o Município não podia fazer justiça de mão própria, pois a lei estabelece a ação de execução fiscal como único instrumento para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública.⁴⁵

Como se pode ver, o argumento da execução fiscal como instrumento único de que dispõe o Poder público está presente nas discussões sobre a inadmissibilidade das sanções políticas tributárias desde o início dos debates sobre esta questão.

2 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

A evolução da doutrina brasileira, quanto ao emprego das medidas restritivas de direitos qualificadas como sanções políticas tributárias, teve forte influência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Isso ocorreu notadamente em meados do século XX, quando as primeiras controvérsias chegaram àquela Corte. De lá para cá, não faltaram discussões e debates sobre a matéria.

Analisando a evolução da matéria no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, pode-se identificar três fases, com posicionamentos que se sucedem, quanto ao emprego das sanções políticas, a saber:

- a) Uma fase inicial de aceitação, com posicionamento da jurisprudência brasileira favorável à instituição de medidas restritivas de direitos que tinham por objetivo compelir os devedores ao pagamento de tributos.
- b) Uma fase intermediária de proibição, que se consolida no final dos anos 1950, predomina na segunda metade do século XX e, pelo menos como

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

discurso, ainda prevalece até os dias atuais. A doutrina brasileira tem sido muito influenciada pela concepção proibitiva das sanções políticas.

- c) Uma fase de abrandamento da proibição que, conquanto não apresente um marco temporal definido que a separe da fase anterior, permite a convivência, no âmbito da jurisprudência brasileira, do discurso contrário a essas sanções com a legitimação de muitas delas em decisões reiteradas do Poder Judiciário.

Assim, mesmo diante dessa indefinição dos marcos temporais que delineiam cada uma dessas fases – até porque, ao invés de secessão, há, na verdade, uma convivência desses diferentes posicionamentos –, a partir da análise da jurisprudência do STF, é possível estabelecer algum delineamento para cada uma dessas fases evolutivas.

Conforme já examinado, a introdução de medidas restritivas de direitos com propósito arrecadatório tem sido promovida pelo Poder Público através de instrumentos normativos, mas a qualificação dessas restrições, como sanções políticas e o próprio conceito delas, é uma construção da doutrina e da jurisprudência brasileiras.

2.1 Fase de Aceitação das Sanções Políticas

As restrições de direito ou sanções introduzidas pelo Poder Público com a finalidade de promover a fiscalização e a arrecadação de receitas públicas foram inicialmente consideradas legítimas pela jurisprudência brasileira que, em primeiro momento, posicionou-se favorável ao emprego dessas medidas, ainda que por pouco tempo.

2.1.1 Recurso Extraordinário nº 33.523 – Distrito Federal

Em 25.07.1957, no Recurso Extraordinário nº 33.523-DF, a Primeira Turma do STF decidiu, por unanimidade, que as sanções previstas no art. 1º do Decreto-lei nº 5/1937 eram legais.⁴⁶ A norma em questão vedava determinadas vantagens e certos direitos aos contribuintes que estivessem em débito com a Fazenda Nacional,

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, jul. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

impedindo-os de transacionar com as repartições públicas no País. Nessa ação, a decisão de primeiro grau qualificou a restrição como sanção política, mas a considerou válida, negando a segurança pleiteada pelo contribuinte.

No âmbito do Tribunal Federal de Recursos (TFR), a Sentença foi reformada e a segurança concedida no sentido de afastar aquela sanção. O Relator do recurso no TFR, Ministro Aguiar Dias, fundamentou-se nos argumentos de que o referido Decreto-lei violava o direito ao exercício de atividade lícita e que a ação de execução fiscal seria o único meio existente para a Fazenda Pública cobrar seus créditos.

Do referido acórdão, colaciona-se o seguinte excerto:

O fisco dispõe de meios eficientes, rápidos, para cobrar do negociante faltoso e não pode, sem autorização constitucional, que não existe, impedir o exercício de atividade lícita. A atividade comercial em si, é lícita. Só se admite o impedimento do exercício de atividade comercial quando o comerciante se vale dessa atividade para mascarar a atividade ilícita. Mas quando essa falta, pode ela ser saneada mediante cobrança executiva.⁴⁷

É importante frisar que, conquanto refratário ao emprego das sanções políticas, no julgamento da matéria no TFR, destacou-se que "o exercício do comércio como exercício de qualquer profissão está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei e esta pode estabelecer essa regra".⁴⁸

Submetida a questão ao STF, a decisão foi acima reformada, passando a prevalecer o que já havia sido decidido no juízo *a quo*, ou seja, o Supremo considerou válida a decisão administrativa que havia aplicado a sanção política. Dessa forma, entendeu o STF que o referido Decreto-lei não impunha qualquer restrição à atividade comercial, mesmo porque essa atividade devia ser feita de acordo com a lei. No entendimento da Corte Suprema, não se tratava de punir ou de reprimir uma atividade ilícita, mas de impor medida de ordem pública consagrada inclusive pelo Direito Processual Civil. Nesse julgado, o STF não apenas reconheceu a validade da medida,

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

mas também viu nela alto alcance moralizador na defesa dos superiores interesses da Administração Pública.

Por sua importância histórica, segue a transcrição de trecho do Acórdão, extraído do voto do Ministro Sampaio Costa, onde se afirma que as sanções políticas, também denominadas à época de execução compulsória ou execução política, existiam em quase todos os países do mundo e sempre foram autorizadas pela ordem jurídica:

Confirmo a decisão. É uma maneira política de execução do fisco. Sempre foi autorizado. O exercício do comércio como o exercício de qualquer profissão está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei e esta pode estabelecer essa regra. Para se pagar daquilo que a parte não fez, a Administração exerce, em quase todos os países, esse tipo de execução compulsória, execução política, chamada prévia; - obrigar o indivíduo, mediante sanções indiretas, a pagar imediatamente o débito. A disposição é legal. A menos que se declare inconstitucional, a meu ver, tem-se que manter a decisão recorrida".⁴⁹

Os argumentos que, no âmbito do TFR, fundamentaram a rejeição das medidas previstas no Decreto-lei nº 5/1937 – direito ao exercício de atividade lícita e execução fiscal como único meio para cobrança dos créditos públicos – conquanto tenham sido afastadas pelo STF naquele julgado, seriam posteriormente acolhidos pela doutrina e pela jurisprudência para rechaçar quaisquer medidas que pudessem ser qualificadas como sanções políticas.

A evolução da jurisprudência brasileira sobre as sanções políticas tem, no Recurso Extraordinário nº 33.523, julgado em 25.07.1957, o primeiro precedente relevante sobre a matéria, no qual se consolidou, ainda que por breve período, o entendimento de que essas medidas eram compatíveis com a ordem jurídica brasileira.

Este fato é assim destacado por Eduardo de Paiva Gomes:

O primeiro precedente relevante sobre a matéria remonta a julho de 1957, onde o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 33.523, analisou a constitucionalidade do Decreto-lei 5/1937, cujo artigo 1º determinava que os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tivessem solvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadoras competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

nos regulamentos fiscais respectivos, não poderiam despachar mercadorias nas Alfândegas ou Mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país.⁵⁰

O argumento da ação de execução fiscal como único instrumento de que dispõe o Poder Público para a recuperação de seus créditos viria posteriormente, pelo menos enquanto discurso, ser acolhido pela jurisprudência; mas, atualmente, encontra-se completamente superado diante da reconhecida inefetividade da ação executiva, que se tornou apenas uma via de cobrança e não mais a via única, como defendia a doutrina.

2.1.2 Recurso Extraordinário nº 36.791 – Distrito Federal

O posicionamento favorável ao emprego das sanções políticas repetiu-se no RE nº 36.791-DF, julgado um ano depois (05.05.1958), agora pelo Pleno da Corte Suprema, tendo como Relator o Ministro Nelson Hungria.

A Corte decidiu, por unanimidade, conhecer e prover o Recurso da União para considerar legítima sanção aplicada pela Administração Pública, que consistia na proibição de aquisição de selos para os produtos de fabricação da Companhia de Fiação e Tecidos Ind. Campista, até que fosse liquidado o débito da empresa para com a Fazenda Nacional.⁵¹

Em mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, a 2ª Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal havia concedido ordem para desconstituir uma sanção aplicada pela Fazenda Pública, prevista no Decreto-lei nº 5/1937, e a decisão havia sido confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos.

Mas a situação foi revertida no Supremo Tribunal Federal. Do voto do Ministro Nelson Hungria, Relator do Recurso Extraordinário, colaciona-se o seguinte excerto:

Na espécie, o débito já fora definitivamente reconhecido na esfera administrativa, e a recorrida não cuidou, na forma do art. 2º e 3º do dec-lei nº 42, de 1937, para evitar a sanção do dec-lei nº 5, de depositar o quantum do

⁵⁰ GOMES, Eduardo de Paiva. O conceito de sanção política delineado pela jurisprudência do STF: uma análise crítica do instituto da averbação pré-executória previsto no artigo 20-B da Lei 10.522/2002. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 57.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 36.791-DF**. Rel. Min. NELSON HUNGRIA, julg. 05.05.1958. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=137023>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

débito, como preliminar para a anulação judicial deste, devendo notar-se, aliás, a recorrida não manifestou, sequer, a intenção de anular o débito.⁵²

Dessa forma, até o final da década de 1950, em meio a intensas discussões e questionamentos quanto à validade ou não das sanções políticas, a jurisprudência do STF manteve posicionamento favorável ao emprego dessas medidas que tinham como objetivo compelir os devedores ao pagamento dos tributos.

Os casos submetidos à apreciação daquela Corte estavam praticamente todos relacionados com as medidas restritivas de direitos introduzidas através do Decreto-Lei nº 5/1937, que aplicava aos demais impostos federais as medidas restritivas já existentes na legislação, desde os anos 1920 e início dos 1930, e aplicáveis aos impostos de consumo e de vendas mercantis.

2.2 Fase de Proibição das Sanções Políticas

A fase de aceitação das sanções políticas não durou muito tempo. No início da década de 1960, verificou-se uma virada radical na jurisprudência do STF sobre essas sanções. Muito embora a discussão tenha se travado em torno da constitucionalidade do mesmo Decreto-lei nº 5/1937, já tão debatido na década anterior, o STF passou a adotar outro entendimento sobre a matéria, declarando inconstitucionais quaisquer restrições de direito introduzidas como forma de promover a fiscalização e a arrecadação.

Esta duradoura fase de rejeição às sanções políticas evolui rapidamente no âmbito da Suprema Corte e se consolida com a edição de três súmulas que serão analisadas neste estudo.

2.2.1 Recurso Extraordinário nº 39.933 - Alagoas

Uma das primeiras decisões contrárias às medidas administrativas introduzidas pelo Poder Público, com propósitos relacionados à arrecadação tributária, foi proferida em 09/01/1961 e se referia a uma medida restritiva de direito introduzida não pela

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 36.791-DF**. Rel. Min. NELSON HUNGRIA, julg. 05.05.1958. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=137023>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

União, onde o debate é mais frequente, mas por um município brasileiro – o Município de Major Izidoro, no Estado de Alagoas.

Através do Recurso Extraordinário nº 39.933-AL, o Município insurgiu-se contra acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas que, em mandado de segurança, deferiu o pedido de um contribuinte para impedir a apreensão de mercadorias como forma de cobrança de dívida fiscal. A referida apreensão estava prevista no Código Tributário do Município.

Ao julgar a questão, o Plenário do STF decidiu pela inconstitucionalidade da medida, entendendo que “os municípios não têm competência para dispor sobre apreensão de mercadorias ou bens, como meio de forçar o pagamento de seus tributos e multas”.⁵³

Embora o principal argumento do Tribunal para afastar a restrição tenha sido a incompetência do Município para dispor sobre apreensão de mercadorias ou bens como meio para forçar o pagamento de seus tributos e multas, o parecer do Ministério Público foi mais além, defendendo a tese da ilegalidade da apreensão de mercadoria, tendo em vista que o Município não podia fazer justiça de mão própria, pois a lei estabelece a ação de execução fiscal como único instrumento para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública.⁵⁴

Posteriormente, a tese sinalizada no Parecer Ministerial – ação de execução fiscal como meio único de cobrança dos créditos públicos – se tornaria um dos principais argumentos das decisões judiciais que passaram a afastar a possibilidade do emprego das sanções políticas pelo Poder Público, repetindo-se até os dias atuais.

2.2.2 Recurso de Mandado de Segurança nº 9.698 - Guanabara

No âmbito federal, com relação às restrições contidas no Decreto-Lei nº 5/1937, o *leading case* que representou uma virada na jurisprudência do STF foi o Recurso de

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

Mandado de Segurança nº 9.698–Guanabara, cujo julgamento, ocorrido na Sessão Plenária do STF de 11.07.1963, estabeleceu que:

Não é lícito ao Fisco interditar estabelecimentos comerciais com o propósito de compelir ao pagamento de impostos ou multas. Os contribuintes têm o direito de impugnar a legitimidade dos débitos fiscais quando convocados, pelos meios regulares, a satisfazê-los.⁵⁵

Na origem da demanda, o juízo da 1ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Guanabara havia denegado a segurança pleiteada por empresa que alegava ameaça de interdição do estabelecimento comercial pelo Diretor do Departamento de Renda Mercantil da Prefeitura do antigo Distrito Federal, posteriormente transformado no Estado da Guanabara, até que fosse pago o débito referente ao imposto de vendas e consignações. Dessa decisão, a empresa interpôs agravo de petição, o qual foi conhecido, porém improvido pela Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça. No STF, deu-se provimento ao Recurso Ordinário para conceder a segurança, entendendo que a interdição do estabelecimento, como pena para compelir a empresa a pagar o débito, se traduzia em medida extravagante e arbitrária, pois a Prefeitura tinha a seu dispor a ação de execução fiscal como meio regular e adequado para a cobrança da dívida. Ademais, a interdição das atividades da impetrada, além de drástica, seria uma medida contrária à Lei e ao Estado de Direito.⁵⁶

Do voto do Ministro Pedro Chaves, que acompanhou o Relator, destaca-se o seguinte excerto:

O Fisco já goza de muitos favores e privilégios de ordem processual e de ordem legal; cobra os seus créditos mediante certidão de inscrição e lançamento; inicia pela penhora, e ainda pretende mais. Pretende evitar, inconstitucionalmente, que a parte se defenda em Juízo, ameaçando de fechar o estabelecimento”.⁵⁷

Este julgamento constitui um dos precedentes da Súmula 70, aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963, que declarou ser inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em:

No âmbito da Primeira Turma do STF, em 11.05.1965, decidiu-se que “não se permite à autoridade o bloqueio ou a suspensão das atividades profissionais do contribuinte faltoso”. Ressaltou-se, naquele julgado, que, em caso de infração fiscal, a cobrança do débito deve dar-se por vias normais, inclusive através da execução fiscal.⁵⁸

Em seu voto, o Ministro Evandro Lins e Silva, Relator do Recurso, manifestou total repúdio às sanções políticas previstas nos Decretos-lei nº 5 e 42, sob o pretexto de que as normas haviam sido instituídas com fundamento na Constituição Federal de 1937, que não mais vigorava à época do julgamento:

Tenho para mim que os dispositivos legais que autorizam a imposição de sanções administrativas a contribuintes não se harmonizam com o espírito da nossa vigente Carta Magna, inspirada em critérios outros que não aqueles que nortearam a Constituição de 1937, em cuja vigência foram expedidos os Decretos-leis acima mencionados. A meu ver, a proibição aos chamados “devedores remissos” do fisco, de transigirem com as repartições públicas do país, antes que tenham sido condenados regularmente ao pagamento de tributos ou multas (coisa que, ao que tudo indica somente poderá ser feita pelo Poder Judiciário), implica em verdadeiro bloqueio ao exercício de profissões lícitas.⁵⁹

No Recurso Extraordinário nº 63.045-SP, julgado em 11.12.1967, a Primeira Turma do STF seguiu a orientação manifestada pelo Plenário do STF ao assim decidir: “Sanção fiscal. Não é lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito”.⁶⁰

2.2.3 Recurso Extraordinário nº 61.190 - Rio de Janeiro

No Recurso Extraordinário nº 61.190-RJ, cujo julgamento se deu em 09.05.1968, o Plenário do STF assim decidiu: “Sanções políticas nas obrigações

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 57.235-SP**. Rel. Min. EVANDRO LINS E SILVA, julg. 11.05.1965. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155389>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 57.235-SP**. Rel. Min. EVANDRO LINS E SILVA, julg. 11.05.1965. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155389>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.045-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 11.12.1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160195>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

fiscais. Desde que comprometam a atividade profissional do contribuinte, ainda que, em débito com o fisco, são inconstitucionais”.⁶¹

Tratava-se de ação mandamental impetrada por contribuinte que, tendo sido proibido de adquirir selos de consumo, viu-se privado do exercício de sua atividade industrial. O Ministro Carlos Thompson Flores, Relator do Processo no STF, embora destacando seu posicionamento pessoal favorável à medida questionada, curvou-se à recente maioria que se formara naquela Corte. Do seu voto, colhe-se o seguinte excerto:

A respeito da matéria já se formou nesta Corte jurisprudência, através de vários julgados, dando como inconstitucional a atividade fiscal que, com as sanções impostas, bloqueia a atividade profissional lícita do contribuinte. Recentemente mesmo, em sessão plenária de 17 de abril último, ao ser julgado o recurso extraordinário nº 63.026 de São Paulo, do qual foi Relator o Ministro Amaral Santos, compacta maioria reafirmou a tese da inconstitucionalidade. Embora tenha ponto de vista próprio, deduzido em voto proferido no julgamento rememorado, aceito a orientação do Tribunal.⁶²

Com este julgamento, o STF deu um importante passo para a consolidação de uma jurisprudência contrária ao emprego das sanções políticas tributárias.

2.2.4 Recurso Extraordinário nº 63.043 – São Paulo

A consolidação de jurisprudência contrária às sanções políticas parece ocorrer em 09.05.1968, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 63.043-SP, quando o Plenário do STF decidiu, por maioria, que as sanções políticas nas obrigações fiscais são inconstitucionais. A União havia se insurgido contra decisão que considerou inconstitucionais sanções administrativas que proibiam o devedor inadimplente de despachar mercadorias nas alfândegas e nas mesas de renda, impedindo-o de adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, e o proibia ainda de transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país.⁶³

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 61.190-RJ**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158645>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 61.190-RJ**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158645>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.043-SP**. Rel. Min. AMARAL SANTOS. Relator p/ Acórdão: Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em:

Convém destacar que, nesse julgamento, o Ministro Amaral Santos, relator do recurso, não via ilegitimidade naquelas sanções, pois o devedor podia (e não o fez) ajuizar pedido de anulação do débito, mediante depósito prévio da importância.⁶⁴

Apesar de o voto do relator ser favorável às referidas sanções e estar em consonância com os precedentes da Corte, a decisão do STF, naquele julgamento, foi contrária às restrições previstas no Decreto-lei nº 5/1937, declarando-as inconstitucionais. Nessa mesma data foi também julgado o Recurso Extraordinário nº 61.367, que teve igual desfecho. O processo estava sob a relatoria do ministro Thompson Flores que, ressaltando seu posicionamento favorável à constitucionalidade das sanções previstas no Decreto-lei nº 5/1937, curvou-se ao entendimento da maioria que se formou no STF pela inconstitucionalidade de tais sanções políticas, considerando-as conflitantes com a garantia contida no art. 150, § 23, da Constituição Federal de 1967.⁶⁵

Com essas decisões consolidava-se uma mudança radical na jurisprudência do STF e demais instâncias judiciais, no tocante às restrições administrativas impostas aos contribuintes como forma de induzi-los ao pagamento de tributos, passando tais medidas a serem caracterizadas como sanções políticas e consideradas incompatíveis com a ordem jurídica brasileira, situação que, com alguns abrandamentos, persiste até os dias atuais.

2.2.5 Súmulas proibitivas do STF

A partir da edição de três súmulas, a jurisprudência do STF consolidou-se de forma contrária ao emprego das sanções políticas. Ainda hoje essas súmulas norteiam os julgamentos da matéria em todas as instâncias do Poder Judiciário e são também,

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160193>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.043-SP**. Rel. Min. AMARAL SANTOS. Relator p/ Acórdão: Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160193>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 61.367-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158789>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

em grande medida, responsáveis pela resistência que a doutrina brasileira oferece ao emprego das sanções políticas.

A análise do contexto em que essas súmulas foram editadas e de seus precedentes oferece uma compreensão da evolução da jurisprudência a respeito das sanções políticas, notadamente no que atine aos argumentos utilizados, muitos deles superados, como aqueles relativos ao contexto político-ditatorial da Era Vargas e à suposta eficiência da execução fiscal como instrumento tradicional de cobrança e único meio disponível ao Poder Público para a recuperação de seus créditos.

3.2.5.1 Súmula 70

Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

O enunciado da Súmula 70, aprovado em Sessão Plenária de 13/12/1963, baseou-se em dois precedentes: (i) o Recurso Extraordinário nº 39.933-AL, cujo julgamento ocorreu em 18.09.1958; e (ii) o Recurso em Mandado de Segurança nº 9.698-GUANABARA, julgado em 11.07.1962.

No Recurso Extraordinário nº 39.933-AL, o Município de Major Izidoro se insurgiu contra acórdão do Tribunal de Justiça Alagoano que, em mandado de segurança, deferiu o pedido de contribuinte para impedir a apreensão de mercadorias como forma de cobrança de dívida fiscal. Como a medida estava prevista no Código Tributário do Município, em julgamento realizado em 18.09.1958, o Ministro Ary Azevedo Franco, relator da ação, submeteu a questão ao Pleno do STF que, em 09.01.1961, decidiu contra a apreensão de mercadorias, entendendo que “os municípios não têm competência para dispor sobre apreensão de mercadorias ou bens, como meio de forçar o pagamento de seus tributos e multas”.⁶⁶

No Mandado de Segurança nº 9.698, o juiz da 1ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Guanabara denegou a segurança pleiteada por empresa que alegava ameaça de interdição do estabelecimento comercial pelo Diretor do Departamento de Renda Mercantil da Prefeitura do antigo Distrito Federal, posteriormente transformado

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

no Estado da Guanabara, até que fosse pago o débito referente ao imposto de vendas e consignações. Da decisão de primeiro grau, a empresa interpôs o recuso de agravo de petição, que foi conhecido, porém improvido pela Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara. O impetrante interpôs Recurso Ordinário para o STF, argumentando que “a dívida devia ser requestada pelos meios regulares – executivo fiscal – sem que permaneça, na qualidade de contribuinte devedora, privada de suas atividades normais, como meio coercitivo para a satisfação do débito”.⁶⁷

O STF, em sua composição plena, deu provimento ao recurso para conceder a segurança, entendendo que a interdição do estabelecimento, como pena para compelir a empresa a pagar o débito, se traduzia em medida extravagante e arbitrária. Segundo o STF, a Prefeitura tinha a seu dispor a ação de execução fiscal como meio regular e adequado para a cobrança da dívida. A interdição das atividades da impetrada, além de drástica, seria, segundo o STF, uma medida contrária à Lei e ao Estado de Direito. Afirmou, ainda, que a Fazenda Pública já goza de muitos favores e privilégios processuais.⁶⁸

3.2.5.2 Súmula STF 323

Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

A Súmula 323 teve seu enunciado aprovado na Sessão Plenária do dia 13.12.1963 e ancorava-se no precedente do RE nº 39.933-AL que, em julgamento realizado em 09.01.1961, declarou a inconstitucionalidade do art. 75 do Código Tributário do Município Alagoano de Major Izidoro, o qual autorizava a apreensão de mercadorias como medida de cobrança de débito fiscal.

Na oportunidade, o Parecer Ministerial foi um pouco além nesse debate ao entender que a apreensão de mercadoria pela Administração Pública como forma de cobrança de dívida fiscal configurava verdadeira realização de justiça por mãos

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

próprias, uma prática que sempre foi rechaçada pela ordem jurídica brasileira. Todavia, a decisão da Corte Suprema fundamentou-se apenas na ausência de competência legislativa do Município de Major Izidoro para aplicar a medida.⁶⁹

3.2.5.3 Súmula STF 547

Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

A Súmula 547 retirou da Fazenda Pública a possibilidade de proibir os contribuintes com débitos fiscais de: (i) adquirir estampilhas; (ii) despachar mercadorias nas alfândegas; e (iii) exercer atividades profissionais.

A súmula foi aprovada em 03.12.1969 e consolidou a jurisprudência do STF de forma contrária às restrições positivadas nos Decretos-Lei: nº 5/1937, nº 42/1937 e nº 3.336/1941, que autorizavam o emprego de restrições como meio para compelir os contribuintes e devedores a saldar as dívidas fiscais. O enunciado da súmula 547 baseou-se em quatro precedentes, a saber:

- a) Recurso Extraordinário nº 63.045-SP, julgado em 11.12.1967, quando o STF decidiu que “não é lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito”.⁷⁰ A ação mandamental visava afastar a ameaça das sanções previstas no multicitado Decreto-Lei nº 5/1937, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Juízo da Fazenda Pública de São Paulo, pelo Tribunal Federal de Recursos e pelo STF. Neste julgamento reconheceu-se a existência de dissídio jurisprudencial, mas a decisão recorrida estava em harmonia com a jurisprudência recente que se formara na Corte Suprema.
- b) Recurso Extraordinário nº 64.054-SP, decidido pela Segunda Turma do STF em 05.03.1968 quando, por unanimidade, decidiu-se: “SOLVE ET REPETE - A jurisprudência do S.T.F já se pacificou no sentido de que não

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.045-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 11.12.1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160195>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

sobrevivem, no direito atual, as medidas restritivas das atividades profissionais, lícitas, dos contribuintes, que os Dec-leis nºs 5 e 42, de 1937, autorizavam.”⁷¹ Assim como no caso anterior, a ação visava afastar a ameaça das sanções previstas no Decreto-Lei nº 5/1937; mas aqui, as restrições do referido Decreto-lei haviam sido consideradas legítimas pelas instâncias inferiores, entendimento que somente foi revertido nesta última instância.

- c) Recurso Extraordinário nº 60.664-RJ, julgado em 14/02/1968, que restou assim ementado: “Sanção fiscal. Interpretação do DI. nº 5, de 1937 que vedava aos contribuintes o exercício de suas atividades mercantis, por estarem em débito com a Fazenda Nacional. Revogação em face do art. 150 § 4º da Constituição Federal. Precedente do Supremo Tribunal Federal (RE 63.047)”.⁷² O contribuinte havia impetrado Mandado de Segurança contra ato do Delegado Fiscal do Tesouro Nacional que impedia a empresa de transacionar com repartições públicas até que houvesse a satisfação de débito com a Fazenda Nacional. A segurança havia sido concedida pelo juízo *a quo* e mantida pelo Tribunal Federal de Recurso. Neste julgado, o representante do Ministério Público opinou pelo provimento do Recurso, reconhecendo ainda existir naquele momento divergência jurisprudencial sobre a matéria.
- d) Recurso Extraordinário nº. 63.047-SP, no qual decidiu o Tribunal Pleno, em 14.02.1968, nos seguintes termos: “Sanção administrativa. A interdição de transacionar com o fisco do DI. nº 5, de 1937. Inconstitucionalidade por constituir bloqueio de atividades lícitas. Segurança concedida. Nega-se provimento”.⁷³ Nesta demanda, as decisões das três instâncias judiciais foram favoráveis ao contribuinte, refletindo, naquele momento, a

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 64.054-SP**. Rel. Min. ALIOMAR BELEIRO, julg. 05.03.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160997>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 60.664-RJ**. Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, julg. 05.03.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158223>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.047-SP**. Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, julg. 14.02.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

consolidação da jurisprudência do STF no sentido de não admitir medidas que pudessem ser caracterizadas como sanções políticas.

Foi nesta fase intermediária de evolução da jurisprudência que se consolidaram as maiores proibições ao emprego das sanções políticas tributárias, incluindo-se no rol das medidas vedadas ao Poder Público, por violar a ordem jurídica constitucional, as seguintes vedações ao Poder Público:

- a) Interditar estabelecimento em razão de inadimplência.
- b) Proibir os devedores de exercer atividades profissionais.
- c) Apreender mercadorias como meio para cobrar tributos.
- d) Proibir os devedores de adquirir estampilhas.
- e) Proibir os devedores de despachar mercadorias nas alfândegas.

A partir da nova jurisprudência formada, inúmeras restrições passaram a ser questionadas pelos contribuintes, sob a alegação de que caracterizavam sanções políticas. Mas apenas algumas dessas impugnações lograram êxito, pois muitas restrições de direitos foram declaradas legítimas quando confrontadas com os critérios de razoabilidade e de proporcionalidade.

Diante da insistência da Administração em adotar medidas restritivas de direitos que dessem mais efetividade à arrecadação, a jurisprudência passou a adotar uma concepção mais restrita para as sanções políticas, caracterizando como tais apenas as restrições que desbordam dos limites estabelecidos na Constituição Federal. Na prática, isto representou um progressivo abrandamento daquele discurso proibitivo.

2.2.6 Contradições da jurisprudência

Apesar dos inúmeros julgamentos contrários ao emprego das sanções políticas e da edição das súmulas proibitivas acima analisadas, as quais, aparentemente, evidenciavam uma sólida jurisprudência em sentido contrário ao emprego das sanções políticas, o Poder Público nunca abandonou a introdução e o emprego de novas medidas que configuram verdadeiros meios indiretos ou alternativos de cobrança. A razão disso está na inefetividade dos meios ordinários e tradicionais de cobrança, a exigirem medidas que confirmem maior efetividade à fiscalização e à arrecadação das receitas públicas. Esta é uma imposição das demandas sociais por mais serviços públicos e pela ampliação das políticas públicas.

Mesmo assim, a cada nova medida que é introduzida pelo Poder Público com finalidades arrecadatórias, muitas contestações passaram a ser apresentadas pelos contribuintes, gerando muita litigância na conflituosa relação entre o Fisco e seus devedores, situação que persiste até os dias atuais. Nesse embate, a principal alegação dos contribuintes é de que tais medidas configuram sanções políticas, sendo, por isso, inconstitucionais, conforme consagrada jurisprudência do STF.

A necessidade de tornar mais efetiva a cobrança dos créditos públicos intensificou-se ainda nos últimos anos, quando os meios ordinários e tradicionais de cobrança, como a ação de execução fiscal e a ação cautelar fiscal, passaram a revelar-se ineficientes para atender os fins colimados.

Ademais, com o advento da Constituição Federal de 1988, novos direitos sociais passaram a ser garantidos pelo Estado, notadamente em áreas como educação, saúde, moradia e assistência social. Isso implicou a expansão das despesas públicas e a correspondente elevação da carga tributária. Mas o aumento da pressão fiscal sobre os contribuintes, associada aos cenários de sucessivas crises econômicas e ao complexo sistema tributário nacional, aumentou consideravelmente os níveis de inadimplência e de sonegação fiscal, conforme se demonstra alhures.

A inadimplência tributária, que já foi concebida como algo menor e inofensivo quando comparada à sonegação fiscal e à evasão fiscal, ganha maior atenção diante da crise que há muito assola o Estado Social desde os anos 1970 e agravada nos últimos anos da década atual, quando o Brasil passou a acumular repetidos *déficits* fiscais. Neste contexto, surge nova compreensão do dever fundamental de pagar tributos e, como forma de assegurar a efetividade da atividade arrecadatória e evitar a evasão fiscal, o Poder Público vem introduzindo meios alternativos de cobrança e contando com certo abrandamento da jurisprudência brasileira que, no passado, rejeitou essas medidas, qualificando-as como sanções políticas.

Atualmente, pode-se dizer que há uma maior compreensão do Poder Judiciário quanto à inefetividade dos meios arrecadatórios tradicionais de cobrança, quanto aos malefícios da inadimplência em suas variadas formas e, ainda, quanto à necessidade de implementação de instrumentos alternativos de cobrança dos créditos públicos.

É também notória a existência de certo recrudesimento de decisões judiciais contrárias às práticas de evasão e de sonegação fiscal que antes eram um tanto contemporizadas. Um exemplo disso é a nova jurisprudência que acaba de se consolidar em relação à apropriação dolosa do ICMS cobrado dos adquirentes de mercadorias ou serviços e não repassado ao tesouro público, matéria que será analisado neste trabalho.

O emprego, pelo Poder Público, de medidas restritivas de direitos como alternativa à ação de execução fiscal vem aumentando cada vez mais. Submetidas ao crivo do Poder Judiciário, muitas dessas medidas foram consideradas legítimas, outras foram rejeitadas. No capítulo seguinte deste estudo, são analisadas as principais medidas.

Normalmente, à medida que novas restrições são introduzidas na ordem jurídica tributária, o Poder Judiciário é provocado para manifestar-se sobre sua validade ou invalidade. A análise de validade deve adotar como premissa básica o fato de que nem toda restrição aos direitos fundamentais é inválida, pois os direitos não são absolutos, tampouco intocáveis. O que se veda ao Poder Público é o estabelecimento de limitações irrazoáveis e desproporcionais, mas não de qualquer limitação. Por isso, na análise das eventuais restrições de direitos, deve-se levar em consideração a finalidade da medida, bem como os impactos da conduta do contribuinte e os prejuízos que seu comportamento pode causar ao Fisco, aos consumidores e aos demais concorrentes. Deve haver, portanto, um juízo de ponderação fundamentado na razoabilidade e na proporcionalidade das medidas introduzidas. Foi o que fez o STF quando do julgamento da Ação Cautelar nº 1.657-6-RJ e do Recurso Extraordinário nº 550.769-RJ, nos quais considerou-se legítimo e adequado o cancelamento do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros, devido à inadimplência contumaz da empresa.

Embora, no âmbito do STF, ainda prevaleça discurso contrário às sanções políticas, ao afirmar que essas sanções são inconstitucionais, na prática aquela Corte tem reconhecido a legitimidade de muitas restrições impostas pela Administração Pública aos contribuintes. Argumenta o Tribunal que essas medidas, por se revelarem razoáveis e proporcionais, não afrontam a ordem constitucional e, por isso, não configuram sanções políticas. Segundo esta concepção pretoriana, nem todas as

restrições aos direitos fundamentais configuram sanções políticas, mesmo quando tais restrições possuem intuito arrecadatório. É preciso sempre aferir sua proporcionalidade.

No julgamento da ADI nº 173-6-DF, o STF entendeu que deve haver cautela ao se caracterizar determinadas restrições legais como sanções políticas. É preciso analisar a desproporcionalidade e a irrazoabilidade das medidas para, só então, declará-las inconstitucionais. Do acórdão desse julgado, destaca-se o seguinte excerto:

Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.⁷⁴

Ainda que com moderação, a jurisprudência brasileira caminha na direção de somente qualificar como sanções políticas as medidas restritivas de direitos que afrontam a Constituição e a ordem jurídica, afastando dessa categoria proscriita as medidas que, mesmo restringindo direitos, tenham sido introduzidas por lei e respeitem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois, nesta situação, manifestam compatibilidade com a ordem constitucional.

Todavia, o discurso vacilante da jurisprudência brasileira tem suscitado intensas contestações a cada nova restrição introduzida pelo Poder Público com algum viés arrecadatório, sob a alegação de que tais restrições configuram sanções políticas. É certo que algumas são assim declaradas pelo Judiciário, mas nem todas. Há, pois, um problema com a afirmação reiterada de que as sanções políticas são inválidas. Na verdade, o que são inválidas são as medidas restritivas – qualquer que seja sua natureza – que restrinjam direitos fundamentais de forma desarrazoada e desproporcional, pois neste caso estaria a afrontar a ordem constitucional.

Recentemente, uma terceira fase se delineou em torno deste tema. Diante da insistência da Administração Pública em adotar medidas restritivas de direitos que dessem mais efetividade à arrecadação, a jurisprudência passou a considerar uma

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 173-6-DF**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA, julg. 25.09.2008, DJe: 20.03.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

concepção mais restrita para as sanções políticas, caracterizando como tais apenas aquelas que desbordam dos limites estabelecidos na Constituição Federal, o que representou, na prática, um progressivo abrandamento do discurso proibitivo, como se verá a seguir.

3.3 Fase de Abrandamento da Proibição das Sanções Políticas

A fase de abrandamento da proibição das sanções políticas não se sucede à fase de proibição, pois ambas convivem. Não há um marco temporal claro e definido que separe essas fases. Apesar do discurso aparentemente contrário às sanções políticas, muitas medidas restritivas de direitos com propósitos arrecadatórios vêm sendo, desde sempre, legitimadas pelo Poder Judiciário.

A afirmação de que as sanções políticas são inconstitucionais – reiteradamente manifestada nas decisões judiciais, e notadamente no STF – não tem o condão de afastar todas as medidas qualificadas pela doutrina como sanções políticas, pois a concepção delas no âmbito da jurisprudência é bem mais restrita que aquela adotada pela doutrina. Na jurisprudência brasileira, sanções políticas são apenas as medidas verdadeiramente inconstitucionais, ou seja, aquelas que, por se revelarem desproporcionais, violam os princípios constitucionais ou os direitos fundamentais de forma irrazoável e desproporcional.

Os julgamentos da Ação Cautelar nº 1.657-6-RJ e do Recurso Extraordinário nº 550.769-RJ representaram um importante abrandamento da jurisprudência contrária às sanções políticas. Nesses julgados, o STF ampliou o espectro de elementos implicados na análise dessas sanções, passando a considerar também os impactos da conduta do contribuinte e os prejuízos que seu comportamento podem acarretar ao erário, aos consumidores e aos concorrentes do setor econômico envolvido. Em decisão inusitada e surpreendente para a doutrina, o Tribunal posicionou-se favoravelmente ao cancelamento do registro especial de uma empresa inadimplente, que perdeu o direito de fabricar e de comercializar cigarros.^{75 76}

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC nº 1.657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 550.769-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg: 22/05/2013, DJe: 03.04.2014. Disponível em:

Ao analisar este marco na evolução do tratamento das sanções políticas, Marcos Bueno de Brandão da Penha assim destacou a importância da decisão do STF para o debate:

A decisão do Supremo Tribunal Federal na AC n. 1.657-MC/RJ e no RE 550.769/RJ, baseada na ponderação dos interesses envolvidos no caso e no princípio da proporcionalidade, deu um novo norte para o debate acerca das denominadas sanções políticas, trazendo para a discussão elementos até então ignorados ou tratados de forma *en passant* pela jurisprudência e doutrina, como os impactos da conduta do contribuinte inadimplente sobre o erário, os consumidores e seus concorrentes, além das peculiaridades do setor industrial envolvido.⁷⁷

Cumprindo inicialmente advertir que o julgamento deste caso não representa uma mudança completa de orientação com relação à proibição das sanções políticas tributárias. Trata-se, na verdade, do que se denomina *distinguishing*, modalidade de contração de precedentes em que os órgãos vinculantes ou vinculados criam uma exceção aos seus precedentes diante das especificidades de determinado caso concreto. O fenômeno não se confunde com o *overruling*, que se caracteriza pela efetiva superação dos precedentes.⁷⁸

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 550.769-RJ, referente à mesma demanda, o STF reiterou o posicionamento anterior, afastando o caráter de sanção política para admitir a constitucionalidade do cancelamento do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros. Reiteraram-se, neste julgado, os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos adotados na Ação Cautelar nº 1.657-6-RJ.⁷⁹

A questão tem origem no ato administrativo da Receita Federal que, ancorada no art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977, efetuou o cancelamento do registro especial concedido à referida empresa para fabricar e comercializar cigarros. O motivo do cancelamento do registro foi o não cumprimento de obrigações tributárias, depois de concedido prazo à empresa para que regularizasse sua situação fiscal.

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

⁷⁷ PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no direito tributário**: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016, p. 225.

⁷⁸ MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 202.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 550.769-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Julg: 22/05/2013, DJe: 03.04.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

Inconformada com o cancelamento do registro, a empresa ajuizou Medida Cautelar preparatória com vista a assegurar seu direito ao livre exercício da atividade econômica lícita, sob o argumento de que o art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 estabelecia uma sanção política e que, por isso mesmo, diante da reiterada jurisprudência em sentido contrário, aquele dispositivo não teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, pois afronta o art. 5º, XIII e LIV, e o art. 170 da Carta Magna.

A Medida Cautelar foi concedida e, ajuizada a ação principal, sobreveio sentença favorável à empresa. Todavia, em grau de apelação, a sentença foi reformada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

A Corte Regional considerou válida a exigência de rigorosa regularidade fiscal imposta às empresas fabricantes de cigarros, tendo em vista a magnitude da arrecadação desse setor, imprescindível para arcar com os elevados custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros.

Houve então a interposição da Ação Cautelar junto ao STF, com pedido de efeito suspensivo para o Recurso Extraordinário interposto e já admitido no âmbito do TRF da 2ª Região. A Ação Cautelar foi relatada pelo ministro Joaquim Barbosa, que votou pela concessão de liminar, no que foi seguido pelos ministros Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence. Todavia, após pedido de vista, o ministro Cezar Peluso abriu divergência com a tese contrária, a qual, com a adesão dos demais membros da Corte, restou vitoriosa.⁸⁰

Ao questionar o cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros, a empresa alegou a inconstitucionalidade da medida por afrontar os princípios do livre exercício de atividade econômica lícita e por violar a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria. Alegou também que o acórdão que reformou a sentença de primeiro grau estava em conflito com o art. 5º, XIII, LIV, e art. 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal, contrariando a jurisprudência consolidada do STF.⁸¹

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em:

Alegou a empresa tabagista que a ameaça de encerramento de atividades empresariais lícitas, exercidas por sociedade legalmente constituída, como coerção para pagamento de tributos, configura sanção de natureza política, sendo vedada pelo STF, conforme os enunciados das súmulas 70, 323 e 547. Ressaltou ainda que, conforme manifestação da Corte Suprema (RE 415.015-RS), as restrições administrativas ou legislativas fundadas em exigências transgressoras dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade afrontam a garantia do devido processo legal em sua dimensão material ou substantiva (*substantive due process of law*).⁸²

Por fim, a empresa pontuou que o STF já decidira que é manifestamente inconstitucional a exigência de prévia satisfação de débito tributário como requisito indispensável à conservação de inscrição no cadastro geral de contribuintes, não importando o volume do crédito envolvido.

Ao contrapor-se à pretensão da autora, a Fazenda Nacional ressaltou que o Decreto-Lei nº 1.593/1977 é constitucional. Um fato curioso neste julgamento foi a presença de prestigiados doutrinadores brasileiros – Tércio Sampaio Ferraz Jr., José Afonso da Silva e Humberto Ávila – figurando ao lado da Fazenda Nacional como representantes das demais empresas do setor, que se sentiram prejudicadas com a atuação anticoncorrencial da autora, cujos débitos inscritos na dívida ativa já superavam o montante de um bilhão de reais. Ademais, havia fortes indícios da prática criminosa de sonegação fiscal por parte da empresa, conforme foi apontado em relatório de Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI da Pirataria), que identificou o insignificante recolhimento de IPI por parte da empresa, correspondente a apenas 2% do que era devido, tudo isso estava associado à prática de lavagem de dinheiro e de fraudes nas demonstrações financeiras.⁸³

Sem adentrar no mérito nem se comprometer com as teses articuladas, o Relator da Ação, ministro Joaquim Barbosa, foi favorável ao deferimento de liminar

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 415.015-RS**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 31.03.2005, DJU: 15.04.2005.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC nº 1.657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

para conferir efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário, de modo a afastar temporariamente os efeitos do cancelamento do registro especial da empresa. O voto foi embasado na necessidade de excepcional cautela e das salvaguardas garantidas pelo sistema jurídico para cancelamento do registro especial de funcionamento, considerando também a gravidade excessiva da penalidade de caráter capital, pois o cancelamento do registro especial levaria à paralisação da atividade econômica e comprometeria a existência da empresa.⁸⁴

Ademais, entendeu o Relator que havia risco à efetividade do provimento jurisdicional final, sendo necessário preservar o resultado útil do processo. O cancelamento do registro especial configurava impedimento ao exercício de atividade econômica lícita, direito fundamental que restaria violado com o cancelamento do registro especial. Para o Relator, é histórica a orientação da Corte Suprema pela invalidade das sanções políticas como coação ao cumprimento de obrigações tributárias, muito embora a especificidade do caso e a gravidade da situação exigissem uma análise mais detida da questão, mas esta discussão de fundo devia ser reservada para a ocasião do julgamento de mérito do Recurso Extraordinário.⁸⁵

A divergência foi introduzida pelo ministro Cezar Peluso, que votou pelo indeferimento da liminar com base em diversos fundamentos. Havia, no caso, *periculum in mora* inverso, pois a continuidade do funcionamento de empresa inabilitada constituía prejuízo e risco para os consumidores, para a sociedade e para a livre concorrência. Ainda que restasse configurado o *periculum in mora* para a empresa, à vista da interrupção de suas atividades, havia razoabilidade jurídica para a medida questionada, dada a singularidade factual e normativa do caso. Com efeito, ressaltou o Ministro Cezar Peluso, a tributação do IPI apresenta extrema relevância no mercado de cigarros, pois se trata de produto supérfluo e danoso à saúde, sendo, em razão da seletividade, tributado pela alíquota mais alta da tabela do imposto. No setor tabagista, os tributos correspondem a cerca de 70% do preço do produto, de

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

modo que uma pequena diferença no recolhimento já teria reflexo superlativo nos lucros da empresa.⁸⁶

A função do IPI no setor de cigarros não se resume ao aspecto fiscal-arrecadatário, mas tem implicações sobre os consumidores, os concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados pela ordem constitucional. Por se tratar de tributo extrafiscal proibitivo, o IPI tem por objetivo inibir ou refrear a fabricação e o consumo do produto por meio da intervenção estatal na ordem econômica. Trata-se de tributação indireta por indução devidamente fundamentada na Constituição Federal. As exigências do Decreto-lei nº 1.593/77 estão legitimadas pela finalidade extrafiscal de preservação da livre concorrência, cumprindo à norma tributária promover a liberdade de competição no mercado, conforme estabelece o art. 170, IV, combinado com o art. 146-A, ambos da Constituição Federal;⁸⁷

Na compreensão do Ministro Cezar Peluso, a empresa que pretende atuar no setor de tabaco deve submeter-se às exigências normativas oponíveis a todos os que possuem igual pretensão, como requisito necessário à concessão e à preservação do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é vedada e ilícita. Por isso, o cancelamento do registro especial por descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória não fez cessar atividade lícita, mas sim uma atividade que se tornou proibida a partir do momento em que a empresa deixou de cumprir as exigências legais para a manutenção daquele registro. A limitação da liberdade de iniciativa, como forma de garantir a livre concorrência, e a proteção da saúde pública tornam o cancelamento do registro de funcionamento da empresa um ato administrativo regular, no sentido de que se deu conforme as regras, para abortar uma

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁸⁷ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV – livre concorrência;

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

situação de ilegalidade. Não se pode ignorar o fato de que, nesse setor, o tributo configura um componente relevante na determinação dos custos e dos preços, sendo o descumprimento das obrigações fiscais acentuadamente grave, pois afeta, a um só tempo, a concorrência, o consumidor, o erário e a própria sociedade, afrontando o princípio da isonomia e a generalidade da tributação. Ademais, o não recolhimento sistemático de tributos pela empresa passou a constituir uma estratégia empresarial com o nítido propósito de se beneficiar de vantagens competitivas indevidas.⁸⁸

Por fim, o Ministro Cezar Peluso ressaltou que, em razão da singularidade do caso, evidenciada pela justificativa extrafiscal da sanção, exigia-se um tratamento diferenciado, mas isso não significava uma mudança quanto à orientação jurisprudencial que proíbe a imposição de sanções políticas tendentes a compelir contribuinte inadimplente a pagar tributos.⁸⁹

Embora este caso esteja envolto em inúmeras peculiaridades, notadamente no que tange à violação do princípio da livre concorrência, não se pode negar o fato de que se trata de um importante marco na direção de um posicionamento mais abrangido da jurisprudência no tocante ao julgamento das medidas introduzidas pelo Poder Público, com vista a perseguir interesses arrecadatários.

3 RECONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO POLÍTICA TRIBUTÁRIA

Constitui tarefa árdua e passível de falha agrupar num único conceito diversas medidas que têm sido questionadas sob o pretexto de que configuram sanções políticas e, portanto, inválidas. Mas é necessário enfrentar a questão, pois é exatamente a indefinição do instituto das sanções políticas e a imprecisão conceitual dessas medidas que têm gerado muitas contestações, toda vez que uma medida restritiva de direitos é introduzida na ordem jurídica brasileira com algum viés arrecadatário.

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

A formulação de conceitos e definições não constitui mera explicitação das características inerentes aos objetos conceituados ou definidos.

Segundo Humberto Ávila, conceito é o significado de um termo ou classe de termos, revelado através das propriedades necessárias e suficientes para sua verificação. Para o autor, se um determinado conceito X conota as propriedades (A, B e C) necessárias e suficientes para sua verificação ($X = A + B + C$), a ausência de alguma das propriedades não permite a verificação do conceito. Apenas com a presença de todas as propriedades inerentes é que se verifica o conceito, tendo em vista que as propriedades conceituais são rígidas, limitadas e exaustivas.⁹⁰

Eduardo Marcial Ferreira Jardim, preferindo a definição ao conteúdo, entende que a primeira tem o mister de explicar o segundo, e acrescenta:

A tarefa de definir consiste em examinar preliminarmente os elementos compositivos de uma ideia, dela colhendo o componente mais próximo daquilo que se pretende definir, descortinando, outrossim, o elemento que torne a ideia distinta das demais, donde resultará, então, a identificação do gênero próximo e a diferença específica.⁹¹

Conforme Humberto Ávila, os conceitos não se confundem com as definições porque, ao agrupar objetos que se diferenciam entre si, os conceitos possuem maior grau de abstração. As definições, por sua vez, traduzem enunciados que explicam o significado das expressões linguísticas e cumprem a função de esclarecer os limites ou as fronteiras de um conceito, indicando o que é e o que não é nele incluído, por meio da indicação de critérios, isto é, de propriedades ou atributos. A importância da definição, segundo o autor, está em diminuir a imprecisão conceitual, embora não a elimine completamente, notadamente quando se trata de termos ambíguos e de significados vagos. Para o autor, “um termo é ambíguo quando apresenta mais de um significado potencial”; e “um significado é vago quando há dúvida sobre o enquadramento de um objeto na classe de objetos a que ele refere”.⁹²

⁹⁰ AVILA, Humberto. **Competência tributária**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11-12.

⁹¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 15. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 35.

⁹² AVILA, Humberto. **Competência tributária**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21 e 41.

3.1 Inadequações Semânticas da Expressão

Não existe no ordenamento jurídico tributário brasileiro qualquer fundamentação de ordem jurídico-positiva para a existência dessa categoria a que a doutrina e a jurisprudência convencionaram denominar de sanção política. Não há um ponto de partida no direito positivo para este conceito e, no universo da ciência jurídica, também não há uma explicação lógica ou etimológica convincente para o emprego da expressão. Portanto, no âmbito tributário, a expressão sanção política é termo vazio de significado, sendo fruto de uma construção da jurisprudência que ganhou a imediata aceitação da doutrina e assim persiste até os dias atuais.

Na seara eleitoral – que disciplina o exercício dos direitos políticos propriamente ditos – há uma perfeita justificação para uma categoria de sanções que assume contornos políticos, pois restringem os direitos políticos que foram consagrados desde os albores do Estado Liberal. O mesmo fato sucede com relação aos atos de improbidade administrativa praticados por agentes públicos, que também ensejam a aplicação de restrições aos direitos políticos. O mesmo se dá nos processos de impedimento (impeachment) das mais altas autoridades políticas, onde há nítida natureza política das sanções aplicáveis, seja em razão dos direitos que restringem, seja em função da própria natureza do processo, cujo objetivo é punir a eventual prática de crimes de responsabilidade.

Todavia, empregar a mesma nomenclatura às inúmeras sanções não pecuniárias aplicáveis na seara do Direito Tributário não faz sentido, nem mesmo quando o emprego de determinada medida indireta de cobrança exorbita a ordem jurídica, por violar princípios constitucionais ou direitos fundamentais. O que se tem nesses casos são sanções jurídicas administrativas ou sanções jurídicas tributárias, válidas ou inválidas, mas sem qualquer viés político, até mesmo porque, em sua esmagadora maioria, trata-se de medidas introduzidas pela via legal, tendo respeitado o devido processo legislativo. Mesmo assim, a denominação consagrou-se perante a doutrina e a jurisprudência, a despeito de críticas às suas impropriedades semânticas.

Ainda assim, há quem defenda a pertinência semântica da expressão sanções políticas por entender que estas medidas extrapolariam a fronteira da técnica jurídica, pois, ao instituí-las, o Estado estaria usando o poder sancionador de forma astuciosa

para impor restrições inconstitucionais ao contribuinte.⁹³ É o que defende Leonardo André Gandara, para quem estas sanções representam o “uso de meios diversos daqueles juridicamente disponíveis para que o contribuinte seja coagido e constrangido a cumprir uma obrigação, sem que o trânsito jurisdicional seja respeitado”.⁹⁴

Apesar do uso frequente da expressão, a doutrina e a jurisprudência brasileira são lacônicas e vagas ao definir as sanções políticas, o que é agravado pela ausência de um regime jurídico geral ou específico para esta categoria de sanção. Há muitas disparidades ao elencar as características que definem as sanções políticas, com o agravante de muitas vezes se utilizar critérios de validade ao invés de critérios de existência, como faz a jurisprudência brasileira, notadamente no âmbito do STF. Mas não faz sentido definir como sanções políticas as medidas restritivas de direitos que, por violar o princípio da proporcionalidade, estão eivadas de inconstitucionalidade. Trata-se, neste caso, de mera sanção jurídica inconstitucional ou inválida.

Outras denominações aplicadas às sanções políticas – sanção moral ou sanção indireta – padecem das mesmas impropriedades. A designação da sanção política como sanção moral revela um paradoxo, pois as expressões ‘sanção jurídica’ e ‘sanção moral’ carregam, tradicionalmente, cargas semânticas diversas. Sendo moral, não será obrigatoriamente jurídica, e vice-versa. Já a designação dessas sanções como sanções indiretas, só pelo fato de instigar ou compelir os devedores ao pagamento das dívidas, carece de substância jurídica, pois todas as sanções possuem, ao lado da função punitiva, também a função preventiva. Até no Direito Penal, cujo viés é nitidamente repressivo, atribui-se às penas a função de prevenir e desestimular a prática dos crimes, efeito que se denomina de prevenção geral.

São, portanto, inadequadas as críticas que a doutrina dirige contra as sanções não pecuniárias, como se imprópria fosse a sua aplicação no âmbito do Direito Tributário. Não há amparo no ordenamento jurídico brasileiro para isto. É certo que algumas medidas sancionatórias podem mesmo exorbitar os limites da proporcionalidade e da razoabilidade ou ainda violar princípios constitucionais e

⁹³ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015, p. 49.

⁹⁴ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015, p. 39

restringir direitos fundamentais de forma desproporcional. Nesses casos, devem ser declaradas inconstitucionais ou inválidas. Mas isto não implica numa proibição genérica e *in abstracto* à aplicação das sanções tributárias não pecuniárias. Em qualquer ramo do Direito, inclusive no Direito Penal, as sanções que eventualmente violam a ordem jurídica são declaradas inconstitucionais ou inválidas, mas nem por isso são classificadas como sanções políticas para o fim de serem rechaçadas, como ocorre no Direito Tributário.

Existe, portanto, evidente inadequação semântica no emprego da expressão sanção política para designar as medidas restritivas de direitos que tenham por objetivo induzir ou compelir os contribuintes e os devedores a cumprirem as obrigações fiscais, de modo a conferir maior efetividade à fiscalização e à arrecadação dos créditos públicos. Essas inadequações estão evidenciadas no fato de tais medidas não afetarem direitos políticos. Muitas vezes tais medidas sequer apresentam caráter sancionador, constituindo mero requisito para o exercício de determinados direitos.

Excepcionalmente, poder-se-ia admitir uma categoria de sanções políticas tributárias propriamente ditas. Em tese, elas ocorreriam na hipotética situação em que a Administração Pública agisse sem qualquer respaldo legal, mediante artifícios arbitrários e coercitivos que compelissem os devedores, pela força, a pagar os tributos devidos, como sucedeu na “derrama”, nos longínquos dias da Inconfidência Mineira.⁹⁵

Além dos decretos de 1926 e 1932, já analisados neste trabalho, pouquíssimas foram as ocasiões em que o Poder Judiciário afastou sanções políticas por violação do princípio da legalidade, ou seja, medidas introduzidas pela Administração à revelia do Poder legislativo. Um desses raríssimos casos ocorreu no Estado de Minas Gerais, que instituiu regime especial de fiscalização e controle sem previsão legal. O STF qualificou a medida como sanção política e declarou-a ilegal. A decisão traz a seguinte ementa: “ICM. Cominações não criadas por lei e que configuram sanções políticas.

⁹⁵ Trata-se de movimento separatista ocorrido em 1789, na Província de Minas Gerais, com o objetivo de libertar o Brasil do domínio português. Uma das causas dessa insurreição foi a derrama, espécie de confisco efetuado pelos soldados portugueses sempre que determinada região não conseguia pagar os 1.500 quilos de ouro estabelecidos por Portugal.

Art. 52 da Lei 6.763/75, na redação dada pela Lei 7.164/77, ambas do Estado de Minas Gerais. Recurso extraordinário conhecido e provido”.⁹⁶

Algo semelhante ocorreu no Estado de São Paulo, que também criou um regime especial de fiscalização do ICM sem que houvesse norma legal estabelecendo a medida. O STF também declarou a invalidade desse regime em razão da ausência de previsão legal. A decisão deu-se nos seguintes termos: “ICM – Regime Especial. Sanções não impostas por lei e entregues ao exclusivo arbítrio da autoridade fiscal. Inaceitabilidade – Precedentes da Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido”.⁹⁷

As exigências da Derrama portuguesa e os regimes especiais de fiscalização e controle adotados pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo são medidas arbitrárias da Administração Pública que se enquadram no conceito de sanções políticas tributárias inválidas, pois, dada a ausência de previsão legal, não estavam amparadas pelo Direito, constituindo meras determinações das autoridades fiscais.

3.1.1 Restrição de Direitos sem Natureza Política

As verdadeiras sanções políticas – sanções políticas próprias – são aquelas que restringem direitos políticos, plasmadas no âmbito do Direito Constitucional, Eleitoral e Administrativo, e não no Direito Tributário. Direitos políticos são aqueles inerentes ao exercício do voto, à elegibilidade e à probidade administrativa.

Apesar da inadequação sintático-semântica da expressão, essa tem sido tradicionalmente empregada na seara do Direito Tributário para designar medidas restritivas de direitos criadas com propósitos relacionados à fiscalização e à arrecadação dos tributos.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 100.918-7-MG**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, julg. 18.05.1984, DJ: 05.10.1984. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193284>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 106.759-4-SP**. Rel. Min. OSCAR CORÊA, julg. 24.09.1985, DJ: 18.10.1988. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=198291>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

Mas a legislação tributária brasileira não faz qualquer referência expressa às sanções políticas como modalidade de sanção tributária. Trata-se de construção doutrinária que muito foi influenciada pelo discurso da jurisprudência brasileira.

Foi em meados do Séclo XX, ainda nos albores da discussão sobre essa matéria, que o STF firmou contundente retórica no sentido de que configuravam sanções políticas e eram inadmissíveis, por serem inconstitucionais, todas as medidas que, de algum modo, restringissem direitos dos contribuintes com a finalidade de compeli-los ao cumprimento das obrigações tributárias.

Entretanto, na seara do Direito Tributário, a única medida restritiva de direito à qual se poderia atribuir algum viés político – tomando aqui o político como algo que se opõe ao jurídico – seria a eventual aplicação, pela Administração Pública, de constrangimento ao devedor sem amparo na Constituição ou na lei. Os contornos políticos da medida resultariam de sua arbitrariedade. Neste sentido, seria verdadeira a afirmação, tão presente no discurso da jurisprudência e na doutrina brasileira, de que as sanções políticas são inconstitucionais.

3.1.2 Ausência de Caráter Sancionador

Outra inadequação semântica da expressão sanção política no universo do Direito Tributário está relacionada à ausência do caráter sancionador. Muitas das medidas que foram questionadas a pretexto de configurar sanções políticas não se destinavam a punir condutas ilícitas, mas constituíam meros requisitos para o exercício de outros direitos.

Este é o caso, por exemplo, da exigência de regularidade fiscal como condição para participação em processos licitatórios e para transacionar com a Fazenda Pública. Somente numa acepção imprópria ou atípica é que se admite designar medidas desta natureza de sanções políticas.

3.1.3 Requisito para o exercício de direitos

Como afirmado no tópico anterior, muitas das medidas questionadas sob o pretexto de configurar sanções políticas, na verdade não passam de meros requisitos para o exercício de determinados direitos. Assim é a exigência de regularidade fiscal como requisito para a prática de determinados atos.

Em face de sua importância, a Constituição Federal exige certidão de regularidade fiscal com relação ao pagamento das contribuições da seguridade social como requisito para a contratação com o Poder Público:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.⁹⁸

No tocante a outros tributos, o Código Tributário Nacional também autoriza que a lei exija prova de quitação mediante apresentação de certidão negativa de débito (art. 205), podendo os entes tributantes, desde que expressamente autorizados em lei, impor restrições aos contribuintes que não comprovarem a quitação desses tributos (art. 193).⁹⁹

Em que pessem essas disposições constitucionais e legais, a exigência de regularidade fiscal, como requisito para o exercício de outros direitos, sofre muitas críticas e resistências da doutrina. Para Oswaldo de Moraes, a proibição imposta aos devedores de transacionar com a Fazenda Pública configura cobrança *manu militari* ou medida de coação administrativa e não se harmoniza com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.¹⁰⁰

3.2 Concepções de Sanções Políticas Tributárias

As lacunas legislativas com relação à regulamentação do poder administrativo sancionador tributário e a ausência de um conceito legal de sanção política na esfera tributária levaram ao surgimento de várias concepções para estas sanções, conforme os critérios adotados para qualificá-las.

⁹⁸ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 2 mai. 2019.

⁹⁹ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**, de 25.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 mar. 2017.

¹⁰⁰ MORAES, Oswaldo de. **Dicionário de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1973, p. 217.

Em sentido muito amplo, parte da doutrina identifica as sanções políticas com as sanções tributárias não pecuniárias, ou seja, qualquer sanção tributária que não seja estritamente pecuniária se caracterizaria como sanção política.

Todavia, nem mesmo as sanções pecuniárias ficaram de fora desse debate. No âmbito do TRF-1, considerou-se que a multa de 50% sobre o valor do crédito, objeto de declaração de compensação não homologada, prevista no art. 38 da Lei nº 9.430/1996, configura uma sanção política.¹⁰¹

A origem de concepção tão extremada para as sanções políticas provém do discurso da jurisprudência pátria que, nos debates inaugurais sobre o tema, ocorridos em meados do século XX, fundamentou suas decisões na exclusividade da ação de execução fiscal como único meio disponível ao Poder Público para a cobrança de seus créditos. Todavia, com a evolução das discussões, uma acepção mais restrita foi encampada pela mesma jurisprudência, que, ao apreciar os casos concretos, passou a introduzir o critério da proporcionalidade para a definição das sanções políticas. No âmbito do STF, adotou-se também a invalidade como critério diferenciador destas sanções, de onde surge a decantada afirmação de que “as sanções políticas são inconstitucionais” e, portanto, inválidas.

A pluralidade de concepções sobre as sanções políticas é uma decorrência da ausência de regulamentação legal sobre estas sanções e de elementos objetivos que possam agrupar nessa categoria jurídicas inúmeras restrições de direitos que são frequentemente introduzidas pela legislação tributária como forma de enfrentar a inefetividade da ação de execução fiscal.

¹⁰¹ Da ementa do acórdão, extrai-se o seguinte excerto: “A aplicação literal dos dispositivos combatidos ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Primeiro, porque não há efetivo prejuízo ao Fisco quando do indeferimento do pedido administrativo de restituição ou compensação, mostrando-se desnecessária e inadequada a imposição da multa isolada pelo simples indeferimento do pedido do contribuinte. Segundo, porque a aplicação da multa de 50% revela uma inadmissível sanção política em detrimento do contribuinte que, de boa-fé, procurou legitimamente defender seus interesses e direitos. Com efeito, não parece razoável que, além de não receber o ‘direito creditório’ que entende possuir, indeferido na esfera administrativa, o contribuinte ainda terá que pagar indistintamente ao Fisco o percentual de 50% do valor que pleiteou” (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação/Reexame Necessário nº 0050718-62.2012.4.01.3800/MG**. Rel. Des. Fed. ÂNGELA CATÃO, julg. 18 ago. 2015).

3.2.1 Sanção Política Tributária como Forma Indireta ou Oblíqua de Execução

Em suas primeiras manifestações sobre a matéria, o STF definiu as sanções políticas como execução política, e não como sanção propriamente dita. Foi o que ocorreu no julgamento do Recurso de Mandado de Segurança nº 3.801/SP, efetuado em 28.05.1957, quando o Tribunal afastou a possibilidade de o Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA) exigir o prévio pagamento de taxa como condição para aquisição de estampilhas pelos devedores. No entendimento da Corte, o Instituto não tinha atribuição para intervir na venda de estampilhas de consumo ou impor execução política. O acórdão do STF teve a seguinte ementa:

LEGÍTIMAS AS ATRIBUIÇÕES CONFERIDAS POR LEI AO INSTITUTO DO ACÚCAR E DO ALCOOL, PARA REQUISIÇÃO DE SAFRAS E PARA COBRANÇA DA CHAMADA 'TAXA' DE CR\$ 2,00 POR LITRO DE AGUARDENTE. ILEGAL, PORÉM, A EXIGÊNCIA DE PRÉVIO RECOLHIMENTO DA TAXA REFERIDA COMO CONDIÇÃO PARA AQUISIÇÃO DE ESTAMPILHAS. O I.A.A. NÃO TEM ATRIBUIÇÃO PARA INTERVIR NA VENDA DE ESTAMPILHAS DE CONSUMO, OU IMPOR EXECUÇÃO POLÍTICA.

Decisão: Negaram provimento, contra o voto do Sr. Ministro Cândido Motta.¹⁰²

A decisão não adentrou na tese da validade ou invalidade da execução política, apenas considerou indevida a exigência de taxa pelo IAA como condição para aquisição de estampilha, porque o referido Instituto não tinha essa atribuição definida em lei.

A identificação dessas restrições legais como coação política perpetrada pelo Poder Público para cobrar suas dívidas é mencionada no Recurso Extraordinário nº 207.946, quando o ministro Marco Aurélio, ao abrir divergência em julgamento que apreciava a constitucionalidade da exigência de certidão negativa de débito dos sócios para registro de sociedade no cadastro de contribuintes do ICMS, emprega o termo coação política para qualificar e repudiar a exigência. Nas suas palavras, a exigência “passa a ser, segundo os verbetes do Tribunal, uma coação política para o sócio

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 3.801-SP**. Rel. Min. SAMPAIO COSTA, julg. 28.05.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=104690>>. Acesso em 24 abr. 2020.

recolher o tributo por ele devido como pessoa natural e somente então obter-se certidão visando à constituição de uma pessoa jurídica da qual participará”.¹⁰³

Embora não estejam bem caracterizados os elementos que definem a coação ou execução política, a jurisprudência do STF enquadra nessa figura as formas oblíquas ou indiretas de cobrança dos créditos públicos. Com efeito, no Recurso Extraordinário nº 115.452-7-SP, ao julgar um regime especial do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) autorizado em lei estadual, o Supremo entendeu que as restrições ali impostas às atividades comerciais do contribuinte violavam a garantia constitucional da liberdade de trabalho prevista no art. 153, § 23, da Constituição Federal de 1967 – atualmente prevista no art. 5º, XIII, da Constituição Federal de 1988 – e constituía forma oblíqua de cobrança do tributo, também denominada de execução política, sendo esta repelida pela jurisprudência da Corte.¹⁰⁴

Assim, os que se opõem à prática das sanções políticas definem-nas como forma oblíqua de cobrança através da qual o Poder Público deixa de se utilizar da ação de execução fiscal – apresentada como único meio de cobrança admitido pela ordem jurídica – para se valer de instrumentos transversos de coação dos devedores. A doutrina tenta justificar essa tese à luz do disposto no art. 1º da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) que diz: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”¹⁰⁵

Segundo Hugo de Brito Machado, um dos que mais resistem à instituição de sanções políticas, estas não seriam, a rigor, sanções, pois não têm como pressuposto o cometimento de um ato ilícito, mas constituem meras restrições ou proibições impostas ao contribuinte como forma indireta de constrangê-lo ao pagamento de tributos.¹⁰⁶ Para este autor, quaisquer restrições que possam cercear a liberdade de

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 207.946-2-MG**. Rel. Min. MENEZES DIREITO. Rel. para o Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, julg. 20.05.2008. Publ. 05.06.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595395>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 115.452-7-SP**. Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julg. 22.03.1988. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205631>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

¹⁰⁵ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 393.

exercício de atividades lícitas caracterizam-se como sanções políticas, pois, nestes casos, estariam sendo violados, dentre outros, os direitos constitucionais estabelecidos nos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988.¹⁰⁷ O autor vê nestas medidas um meio fácil de arrecadação de tributos, muito conveniente para a Administração Fazendária, que a cada dia multiplica o emprego dessas medidas.¹⁰⁸

Como tantos outros, Marcelo Colombelli Mezzomo também rejeita, de forma absoluta, qualquer meio alternativo de cobrança do crédito tributário, e o faz com o argumento de que, ao eleger a via executiva como forma de cobrança, o Estado excluiu qualquer outra forma de cobrança. Nas palavras do autor, "*electa uma via, alterius est exclusio*". Estabelecidos os pressupostos e modos de realização do crédito tributário, formas anômalas e indiretas restam afastadas, ainda que não de forma expressa".¹⁰⁹

Mas o argumento da ação de execução fiscal como instrumento único de cobrança, tão repetido no discurso da jurisprudência e encampado quase à unanimidade pela doutrina brasileira, revela-se equivocado quando confrontado com outros valores e preceitos estabelecidos na Constituição Federal. Por diversas razões, o Estado não pôde adotar o processo executivo como modelo único e exclusivo para a cobrança dos créditos públicos. Ao insistir nesta tese, a doutrina ignora, entre outros, os princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e eficiência, além de regras expressas que impõem a responsabilidade da gestão fiscal. A execução fiscal, tal como está regulada no Brasil, não atende mais às exigências de eficiência e efetividade, conforme está demonstrado no presente trabalho.

Ademais, já está pacificado, no âmbito do Poder Judiciário, o entendimento de que a Administração pode empregar medidas diferentes da ação de execução fiscal como meios legítimos para a cobrança dos créditos públicos. Cite-se, como exemplo, o protesto de certidão da dívida ativa, previsto na Lei nº 9.492/1997, com redação

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: **Revista dialética do direito tributário n. 30**, Mar. 1988. São Paulo: Dialética, 1988, p. 46-49.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n. 30**, Mar. 1998, p. 47.

¹⁰⁹ MEZZOMO, Marcelo Colombelli. A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 10, n. 868, 18 Nov. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7563>>. Acesso em: 21 dez. 2019.

dada pela Lei nº 12.767/2012, o qual, impugnado sob o argumento de que configurava sanção política, foi admitido pelo STF como instrumento válido a ser adotado pelas Fazendas Públicas.

O fato de algumas medidas extrajudiciais de cobrança se revelarem mais efetivas na recuperação dos créditos públicos que os instrumentos judiciais tradicionais parece ser o motivo para a resistência ao seu emprego, mas deveria ser um estímulo para sua aplicação. Este é o caso, por exemplo, do protesto de certidão da dívida ativa. No início de sua implementação, o índice de recuperação dos créditos protestados superou em muito o dos créditos em cobrança judicial. Em 2016, de um total de R\$ 7,51 bilhões em inscrições protestadas, houve pedido de parcelamento ou pagamento a vista do valor aproximado de 10% desses títulos.¹¹⁰

3.2.2 Sanção Política Tributária como Medida Restritiva de Direito

Esta é a concepção mais frequentemente atribuída às sanções políticas. Na verdade, pode-se afirmar que a restrição de direitos constitui o elemento objetivo ou material presente em praticamente todas as concepções existentes com relação a essas sanções.

Em seu significado mais comum, sanção é uma consequência desagradável atribuída a quem descumpre uma norma ética, visando garantir a eficácia do sistema normativo. No campo jurídico, o significado de sanção está associado à privação da vida ou à restrição da liberdade, dos bens econômicos e de outros direitos, como forma de punir as condutas contrárias à ordem estabelecida.

O descumprimento das normas de incidência tributária, dos deveres instrumentais e das ordenações de polícia configura infração e impõe a aplicação de sanções que afetem a vida, a liberdade, a propriedade e outros direitos.

A norma sancionatória tem como antecedente uma infração e, como consequente, uma sanção, a qual pode se traduzir em valor pecuniário (multas) ou

¹¹⁰ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2017**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Números%202017.pdf/view>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

em prestações de fazer ou de não fazer, como a cassação de regimes especiais de tributação, a apreensão de mercadorias, ou a interdição de estabelecimentos.¹¹¹

As denominadas sanções políticas caracterizam-se por restringir os direitos dos devedores como forma de promover a fiscalização e a arrecadação dos créditos do Estado.

A restrição de direitos como forma de sancionar condutas indesejáveis é compatível com a ordem constitucional brasileira. Ao tratar das modalidades de penas, a Constituição Federal prevê, entre outras, a perda de bens e a suspensão ou a interdição de direitos (art. 5º, XLVI, 'b' e 'e').

Os que definem como sanções políticas quaisquer restrições de direitos que tenham por finalidade promover maior eficiência à arrecadação, qualificando indistintamente estas restrições como inconstitucionais, terminam por restringir demasiadamente o poder sancionador tributário. Esta parece ser a pretensão de autores como Hugo de Brito Machado que, desde longa data, resiste à aplicação destas restrições por entender que elas cerceiam a liberdade de exercício de atividades lícitas, garantida nos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988.¹¹²

Os que assim entendem estão atribuindo aos direitos fundamentais o caráter de direitos absolutos que a ordem jurídica brasileira não reconhece, mesmo porque, no caso de colisão entre esses direitos, é necessário estabelecer algumas limitações.

Renato Lopes Becho rotula como sanções político-administrativas “as penalidades estipuladas na legislação que declaram um sujeito passivo tributário devedor do fisco, restringindo-lhe a atividade econômica, notadamente diante da administração pública direta ou indireta”.¹¹³

Um posicionamento mais moderado com relação às sanções políticas é adotado por Maria Ângela Padilha, que as define como medidas restritivas de direitos, de cunho coercitivo, que afrontam os direitos e as garantias fundamentais,

¹¹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 281.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: **Revista dialética do direito tributário** n. 30, Mar. 1988. São Paulo: Dialética, 1988, p. 46-49.

¹¹³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p 1098.

constituindo constrangimentos inconstitucionais levados a efeito pela Administração, com o único intuito de forçar o devedor a pagar os tributos.¹¹⁴ Sob esta ótica, não é a existência de restrição de direito que caracteriza uma sanção política, mas a inconstitucionalidade do constrangimento levado a efeito pela Administração para forçar o devedor a pagar.

Analisando a questão sob o ângulo que vem sendo adotado pelo STF, pode-se afirmar não é qualquer restrição de direito fundamental que se caracteriza como sanção política inconstitucional, pois, como afirmado, estes direitos não são absolutos. São as restrições aplicadas sem observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que configuram sanções políticas.

Leandro Paulsen confirma este entendimento, pois, ao definir as sanções políticas como restrições impostas aos devedores, como instrumento de pressão, adverte que não são todas as restrições que configuram sanções políticas, mas apenas as que se revelem desproporcionais como meio de cobrança.¹¹⁵

Embora a restrição de direito seja o elemento objetivo presente nas diversas concepções de sanções políticas, há divergências quanto à natureza dessas restrições, pois, se para alguns, quaisquer restrições de direitos fundamentais com finalidade meramente arrecadatória configuram sanções políticas e são inconstitucionais; para outros, somente as restrições que se revelam desproporcionais, como meio de cobrança, caracterizam-se como sanções políticas. A razão parece estar com os últimos.

É possível, todavia, definir as sanções políticas tributárias sem as considerações inerentes ao plano de validade dessas medidas. Seriam, pois, medidas restritivas de direito, válidas ou não, aplicadas pela Administração Pública com a finalidade de promover e favorecer a fiscalização e a arrecadação de créditos públicos.

O conceito deixa à parte elementos que estão mais relacionados à validade das medidas e atém-se aos dois elementos inerentes à sua existência, a saber: (i) o

¹¹⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 168-169.

¹¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1040.

elemento objetivo, que consiste na restrição de direitos fundamentais; e (ii) o elemento teleológico, revelado na finalidade de promover a arrecadação de receitas públicas. Segundo esta definição, a depender de sua conformidade com a ordem jurídica constitucional, as sanções políticas poderão ser constitucionais ou inconstitucionais, válidas ou inválidas.

Nos debates que envolvem as sanções políticas como medidas destinadas a promover a arrecadação, verifica-se, com frequência, certo menosprezo a essa atividade estatal, como se o Estado estivesse descolado da sociedade, sendo detentor de riquezas próprias que são expropriadas dos verdadeiros titulares dessas riquezas. Na vertente mais extremada desse sentimento, estão as teorias libertárias, que identificam o imposto como roubo.¹¹⁶

Entretanto estas teorias extremadas que se opõem de forma radical à ação arrecadatória do Estado são incompatíveis com a própria existência do Estado Moderno e com o modelo de vida em sociedade, mas não existe Estado sem tributação.

A importância dos tributos foi muito bem destacada por José Augusto Delgado nas seguintes palavras:

Não devemos esquecer que o tributo não é cobrado para atender os interesses e as necessidades do Estado. Ele tem destinação específica: é a de servir como instrumento concretizado da satisfação das exigências materiais e imateriais dos componentes da textura social, fortalecendo, assim, a expressão da cidadania e da valorização da dignidade humana em sua conceituação mais ampla.

[...]

O Direito Tributário há de ser visto e compreendido como inserido no campo da responsabilidade que todas as entidades jurídicas têm, que é a de cumprir as destinações contidas na Carta Magna e na vontade popular, especialmente a de respeitar a dignidade humana e os valores da cidadania.¹¹⁷

¹¹⁶ Trata-se de corrente de pensamento ligada à Filosofia Política que se caracteriza por uma radical oposição à ação coercitiva do Estado, inclusive no que tange à atividade impositiva de tributos. Seus adeptos tem a liberdade e a autonomia do indivíduo como algo quase absoluto, restando ao Estado apenas estabelecer as regras essenciais e indispensáveis à garantia dessa liberdade individual.

¹¹⁷ DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 156.

O repúdio extremado à tributação tinha alguma justificação nos modelos de Estados que não encarnavam o bem comum, dominados por Soberanos que detinham poderes absolutos, cuja investidura não se dava por escolha democrática, nem se sujeitavam essas autoridades ao primado da lei. Mas essa realidade mudou.

Com o advento do Estado Democrático de Direito – seja em seu viés liberal ou social – esse assumiu a incumbência de promover o bem comum, prestar serviços públicos, realizar a justiça e garantir a dignidade da pessoa humana. No Brasil, todas essas incumbências encontram-se encartadas na Constituição Federal, muito embora se reconheça que há deficiências no cumprimento dessas promessas, mas aí tem-se outra questão.

4.2.3 Sanção Política Tributária como Medida Alternativa de Cobrança

A ideia de sanção política como medida alternativa de cobrança tem sido utilizada para rejeitá-las. O argumento que se apresenta é de que a ação de execução fiscal constitui via única e exclusiva de cobrança dos créditos públicos, conforme preceitua o art. 1º da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal), que dispõe: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

Ao contrário do que se argumenta, o fato de a Lei de Execução Fiscal regular o processo de execução fiscal – o que é uma obviedade – não permite concluir pela existência de proibição absoluta de qualquer outra medida alternativa de cobrança introduzida pelo legislador. Esse é o entendimento que vem sendo consolidado no âmbito do STJ e do STF, quando, por exemplo, declararam a constitucionalidade do protesto de certidão da dívida ativa.

Conforme José Augusto Delgado, no mundo contemporâneo, o tributo não tem mais como única função a de propiciar meios para que o Estado cumpra sua missão de garantia do desenvolvimento econômico, segurança, educação, lazer e fazer funcionar a máquina administrativa. O tributo deve ser cobrado e recolhido aos cofres estatais para cumprir suas destinações genéricas e específicas, ambas voltadas para o atendimento de necessidades como: saúde, educação, segurança pública, proteção ao meio ambiente, cultura, lazer, proteção às crianças, aos adolescentes e aos idosos,

livre iniciativa e entrega da prestação jurisdicional com celeridade, segurança e do modo mais econômico possível.¹¹⁸

No modelo de Estado Social adotado pelo Brasil, pela importância que tem, a arrecadação não pode ser relegada a plano secundário, especialmente no tocante aos tributos que, além de constituírem a base do financiamento da máquina estatal, são também importantes instrumentos para a realização da justiça fiscal, de tal forma que se evitem distinções arbitrárias que, pela leniência da máquina arrecadatória, favoreçam determinados contribuintes em detrimento da maioria; ou provoquem distorções no mercado. Como já afirmado, deve o Estado utilizar-se dos instrumentos necessários para arrecadar tudo aquilo que a lei prevê, respeitando os exatos limites dessa previsão legal, não mais nem menos.

Com efeito, dispõe o art. 37, XXII, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades.¹¹⁹

3.2.4 Sanção Política Tributária como Manifestação do Poder de Polícia

Algumas medidas qualificadas como sanções políticas podem ser caracterizadas como meras manifestações do exercício legítimo do poder de polícia, inerente à Administração Pública, em seus variados campos de atuação.

Durante a evolução histórica do Estado, o poder de polícia sofreu muitas variações no tocante ao seu objeto e aos seus limites. No Absolutismo, o poder de polícia conferia ao Soberano poderes ilimitados para coagir os indivíduos a realizarem tudo aquilo que entendessem por interesse público, não conhecendo limitações quanto ao objeto e aos meios empregados.¹²⁰

¹¹⁸ DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética 2004, p. 157.

¹¹⁹ (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 28 mar. 2019.

¹²⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 61.

Analisando os limites do poder de polícia em épocas mais remotas, Clóvis Beznos informa que, nas cidades-estados, a ingerência do Estado sobre os particulares era tamanha que chegava quase ao absoluto. Praticamente não havia liberdade individual. Em Esparta, regulava-se até o penteado das mulheres. Em Atenas, ao viajar, as mulheres eram proibidas de levar mais de três vestidos. Em Rodes, os homens eram proibidos de fazer a barba, enquanto, em Esparta, tinham que raspar até o bigode.¹²¹

No Estado Liberal, com maior valorização do homem e reconhecimento de direitos naturais, o poder de polícia foi restringido às limitações de direitos individuais em benefício da segurança, da salubridade e da moralidade públicas. Nesse período histórico, o Príncipe foi em parte despojado de sua arbitrariedade, dando lugar à regulação legislativa, com significativa redução da ingerência estatal sobre a esfera privada.¹²²

Todavia, com o surgimento do Estado Social, o poder de polícia expandiu-se para além desses setores, passando a abranger bens jurídicos como tranquilidade, economia, estética e decoro públicos. Esse maior intervencionismo estatal foi justificado pelo quadro de desigualdades sociais e pelo agravamento do abuso do poder econômico, cenário no qual a atuação estatal era necessária para preservar o bem comum.¹²³

Na doutrina brasileira, o poder de polícia é concebido nas acepções estrita ou ampla. Na acepção estrita, o poder de polícia abrange apenas as intervenções administrativas que visam a obstar ou prevenir as atuações dos particulares que se oponham ao bem comum. Em acepção ampla, o poder de polícia vai além das atividades meramente administrativas, pois consiste na atividade estatal – administrativa ou legislativa – que condiciona a propriedade e a liberdade, ajustando-as ao bem comum. Maria Sylvia Di Pietro adota a concepção mais ampla do poder de polícia, repartindo-o entre os Poderes Legislativo e Executivo. Segundo a autora:

Tomando-se como pressuposto o princípio da legalidade, que impede à Administração impor obrigações ou proibições senão em virtude de lei, é evidente que, quando se diz que o poder de polícia é a faculdade de limitar o

¹²¹ BEZNOS, Clovis. **Poder de polícia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 1-3.

¹²² BEZNOS, Clovis. **Poder de polícia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 16.

¹²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 62-63.

exercício de direitos individuais, está-se pressupondo que essa limitação seja prevista em lei.

O Poder Legislativo, no exercício do poder de polícia que incumbe ao Estado, cria, por lei, as chamadas limitações administrativas ao exercício das liberdades públicas.¹²⁴

Nesta mesma linha, para Celso Antônio Bandeira de Mello a expressão poder de polícia, quando tomada em sentido amplo, abrange atos do Poder Legislativo e do Poder Executivo, compreendendo todo o complexo de medidas do Estado que delinea a esfera juridicamente tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos. Aquela noção mais limitada de poder de polícia corresponde ao que o autor denomina de polícia administrativa, relacionada unicamente com as intervenções gerais ou concretas do Poder Executivo, destinadas a prevenir e obstar o desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais.¹²⁵

O legislador brasileiro adotou uma concepção ampla para o poder de polícia ao assim defini-lo:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966).¹²⁶

Para Batista Júnior, em sentido amplo, o poder de polícia consiste na manifestação tanto do Poder Legislativo, que atua através da edição de leis; quanto do Poder Executivo, que o exerce por meio de atos normativos e administrativos ou através de operações materiais da Administração, que não pode impor obrigações ou proibições sem que haja uma previsão legal.¹²⁷ Conforme o citado autor, a ordem jurídica brasileira não estabelece cláusula geral de polícia que atribua à Administração um poder indeterminado e genérico de coação. Somente a lei pode atribuir este poder. Por outro lado, também não há direitos subjetivos absolutos. Os direitos e garantias

¹²⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo [livro eletrônico]**. 30.ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 194.

¹²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 838.

¹²⁶ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 Jan 2019.

¹²⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 83 e 88.

fundamentais podem ser limitados e a liberdade e a propriedade podem ser restringidas por meio de lei que respeite as regras e princípios constitucionais.¹²⁸

A aplicação do princípio da legalidade com relação ao poder de polícia encontra-se claramente estabelecida no art. 78, parágrafo único, do CTN, segundo o qual, “considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”.¹²⁹

Conforme o dispositivo legal, mesmo a atuação discricionária da Administração se submete ao princípio da legalidade, não havendo liberdade plena para agir, pois, diante de uma situação concreta, deve a Administração escolher, entre as opções existentes, aquela que se revela mais adequada e conveniente.

Conforme Onofre Alves Batista Júnior, no exercício do poder de polícia, ainda que atuando com discricionariedade, a Administração não pode aniquilar os direitos fundamentais, mas apenas discipliná-los e restringi-los nos limites do que for necessário para garantir o interesse público, respeitando os três postulados da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.¹³⁰

O Estado, no papel de promover o bem comum, está autorizado a sacrificar liberdades e interesses individuais com lastro na lei mediante desapropriações, requisição de bens, monopólios e por meio da criação de receitas compulsórias ou derivadas, sob a forma de tributos e multas.¹³¹

Conforme Casalta Nabais, no Estado Tributário os tributos não devem ser encarados como mero sacrifício do cidadão, mas como contributo indispensável à vida em comum e próspera dos membros de uma comunidade organizada em Estado. É a

¹²⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 119-120.

¹²⁹ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 Jan 2019.

¹³⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 127.

¹³¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 95.

busca do bem comum que torna legítima a agressão ao direito de propriedade do contribuinte.¹³²

Na esfera fiscal, o poder de polícia atua limitando as liberdades dos contribuintes em benefício de uma tributação justa. Essa atuação coercitiva é aparelhada por sanções que punem o descumprimento das obrigações principais e a inobservância dos deveres instrumentais, também designados de obrigações acessórias. Diferentemente das infrações tributárias materiais ou substanciais, que resultam da violação das normas de incidência tributária, as infrações tributárias formais resultam do descumprimento dos deveres instrumentais ou deveres de polícia fiscal correspondentes às obrigações acessórias.¹³³

3.2.5 Sanção Política Tributária e Medidas de Ordenação Econômica

Coube a Humberto Ávila apresentar uma importante distinção entre as denominadas sanções políticas e as medidas de ordenação econômica contra o abuso de liberdade. Para ele, no Estado Democrático de Direito, embora se deva enaltecer a jurisprudência do STF que defende a liberdade, não pode o contribuinte se amparar nessa jurisprudência para se eximir do cumprimento de suas obrigações tributárias, pois, tornando-se intenso e habitual, tal descumprimento pode caracterizar-se como concorrência desleal e prejudicar os demais contribuintes.¹³⁴

Em diversas oportunidades, o STF tem afastado o caráter de sanção política e legitimado algumas medidas ordenadoras adotadas pelo Poder Público, mesmo quando elas restringem direitos dos contribuintes. Essa nova jurisprudência realça o substrato ético dos direitos fundamentais para proteger a integridade do interesse social e a coexistência harmoniosa das liberdades.¹³⁵

¹³² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 185.

¹³³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 273-274.

¹³⁴ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 429-430.

¹³⁵ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 432.

Nesse sentido, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 79.468, a Segunda Turma do STF julgou constitucional a proibição de devedores remissos celebrar contratos com instituições financeiras oficiais. Decidiu-se, naquela oportunidade, que a referida sanção era legítima e não configurava uma sanção política. Ao acórdão deste julgado foi atribuída a seguinte ementa:

llegitimidade de sanções administrativas que impliquem em restrição a atividade do contribuinte em débito, como meio de alcançar o pagamento de tributo. Entre elas não se inclui a proibição de celebrar o devedor remisso negócio com banco oficial. Agravo regimental improvido.¹³⁶

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 413.782-8-SC, mesmo tendo considerado inconstitucional a proibição da impressão de notas fiscais em face da existência de débitos fiscais, o STF declarou "que não se reveste de natureza absoluta a liberdade de atividade empresarial, econômica ou profissional, eis que inexistem, em nosso sistema jurídico, direitos e garantias impregnados de caráter absoluto".¹³⁷ O mesmo entendimento foi também firmado pelo ministro Celso de Melo em importante decisão monocrática, da qual se transcreve o seguinte excerto:

Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O estatuto condicional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas – e considerando o substrato ético que as informa – permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades.¹³⁸

O conceito de sanção política também foi afastado com relação à suspensão de inscrição estadual de pessoa jurídica em razão da falta de atualização cadastral. Sobre a questão, o STF assim decidiu:

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **AgRg nº 79.468-MG**. Rel. DJACI FALCÃO, julg. 02.12.1980, DJ 27.02.1981. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=269898>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 413.782-8-SC**. Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julg. 17.03.2005, DJ 03.06.2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 491.336-RS**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 15/09/2006, DJ 02.10.2006. Disponível em:

A atuação econômica não é absoluta, sofrendo, por conseguinte, limitações de ordem pública previstas na Constituição e em legislações infraconstitucionais. Compete, pois, à Administração Pública exercer seu poder de polícia controlando a atuação privada no ambiente público. A impetrante não tem o direito ilimitado de atuar economicamente no Estado, pois, submete-se o controle de sua atividade aos limites jurídicos do Poder Público. Assim, enquanto perdurar a situação de irregularidade em relação às obrigações tributárias, quer sejam principais ou acessórias, a impetrante terá sua autorização suspensa, o que não se configura, a princípio, ato ilegal ou abusivo.¹³⁹

Para Humberto Ávila, os novos precedentes do STF, centrados agora também no âmbito do Direito Econômico, autorizam o Estado a restringir atividades particulares com vista à realização de fins específicos e legítimos, seja controlando a atividade particular, seja garantindo a coexistência das liberdades, pois o particular pode usar a liberdade, mas não delas abusar. Essa ação do Estado em favor da liberdade e não contra ela não configura sanção política, mas medida legítima de ordenação econômica.¹⁴⁰

A partir de pronunciamentos da jurisprudência brasileira, Humberto Ávila define sanção política como "o uso de meio coercitivo pelo Poder Público que, adotado com propósito direto ou indireto de forçar o contribuinte a pagar tributo, cause restrição excessiva ou desproporcional ao direito fundamental de livre exercício de atividade lícita, já objeto de delimitação intrínseca por outras liberdades". Para o autor, meios coercitivos são medidas que causam gravame ao contribuinte, como a apreensão de mercadorias, a interdição de estabelecimento e o indeferimento de autorização para emissão de notas fiscais. A finalidade das medidas seria, de forma direta ou indireta, compelir os devedores ao pagamento. O caráter excessivo da restrição manifesta-se quando ela atinge o núcleo do direito fundamental de liberdade, retirando do mesmo a eficácia mínima. A desproporcionalidade da medida revela-se: (i) em sua inadequação, ou seja, quando não contribui minimamente para a arrecadação; (ii) na desnecessidade, quando há outros meios menos restritivos e igualmente adequados;

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28RE+491336%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/uvnsyp4>>. Acesso em: 28 jan. 2020.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 474.241-1-AgRg**-MG. Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julg. 15.08.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=380908>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

¹⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 434-435.

e (iii) na desproporcionalidade, em sua acepção estrita, ou seja, quando os efeitos negativos da medida são superiores aos efeitos positivos que proporciona. O último elemento conceitual de sanção política apontado por Humberto Ávila está relacionado ao direito fundamental do livre exercício de atividade lícita - e não ilícita ou abusiva. Para o autor, "o direito fundamental ao livre exercício de atividade lícita já nasce intrinsecamente limitado por condicionamentos decorrentes da integridade do interesse social e da coexistência harmoniosa das liberdades".¹⁴¹

Na visão de Humberto Ávila, o conceito de sanção política extraído da jurisprudência permite afirmar que não há sanção política quando a medida adotada pelo Poder Público não tem o propósito central de cobrar tributos, quando o exercício da atividade profissional ou econômica não é considerado lícito, ou ainda quando a medida estatal é justificada pelo dever de assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades.¹⁴²

O descumprimento substancial, reiterado e injustificado das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte autorizam o emprego de medidas estatais restritivas de direito com vista ao controle e a coexistência harmoniosa das liberdades, especialmente a liberdade de concorrência, não se mostrando excessiva nem desproporcional, pois é legítima a medida que vise garantir a convivência das liberdades e levar o contribuinte a alterar um comportamento desleal. Essas medidas ordenadoras do Poder Público não se confundem com as sanções políticas inconstitucionais. Descumprimento substancial se caracteriza pelo expressivo valor das obrigações principais, apto a causar impacto na concorrência, e de descumprimento de obrigações acessórias que comprometam a própria fiscalização. Descumprimento reiterado é aquele sistemático e continuado. O descumprimento é injustificado quando o contribuinte, mesmo podendo, não se manifesta a respeito da regularidade de sua situação fiscal, por meio do devido processo legal, e não se utiliza

¹⁴¹ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 435-436.

¹⁴² AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 436.

das defesas administrativas e judiciais, no exercício legítimo da ampla defesa e do contraditório.¹⁴³

Para Humberto Ávila, diferentemente das sanções políticas, as medidas ordenadoras são aplicadas com elevadíssima parcimônia, após ampla investigação e efetivo exercício do devido processo legal por parte do agente econômico. Sem isso, afirma o autor, "ela se transformará em abominável sanção política inconstitucional, por arbitrária, excessiva e desproporcional".¹⁴⁴

A distinção, então, entre sanção política inconstitucional e medida ordenadora legítima foi encampada pelo Judiciário na Ação Cautelar nº 1.657-RJ, quando reconheceu como válida a cassação do registro especial para fabricação de cigarros como forma de afastar a concorrência desleal de empresa que descumpria as obrigações tributárias principais e acessórias de forma substancial, reiterada e injustificada. Naquele julgado, o STF foi enfático em afirmar que a medida questionada – cancelamento do registro de produção e comercialização de cigarros – não se deu com a exclusiva finalidade de arrecadar os tributos, mas para coibir a prática sistemática de violação da livre concorrência.¹⁴⁵

3.2.6 Sanção Política Tributária como Desvio de Finalidade do Poder de Polícia

A concepção de sanções políticas como desvio de finalidade no exercício do poder de polícia parte do pressuposto de que as sanções são instituídas pelo Fisco com intuito meramente arrecadatário e é isto que configura o desvio de finalidade no exercício do poder punitivo.

Um dos que defendem este posicionamento é Florence Cronemberger Haret. Segundo ele, as sanções políticas caracterizam-se como sanções inválidas por desvio de finalidade no exercício do poder de polícia.

¹⁴³ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 438.

¹⁴⁴ AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 438.

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC nº 1.657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 25.09.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 5 nov. 2019.

Ao definir as sanções políticas, Florence Cronemberger Haret elenca cinco características próprias destas medidas, a saber:

- a) exercício do poder de polícia mediante lei (norma geral e abstrata) ou ato de sua aplicação (norma individual e concreta);
- b) desvio de finalidade;
- c) exigência de valores tributários referente a fatos geradores diferentes da situação ensejadora do exercício do poder de polícia;
- d) impedimento ao contribuinte para insurgir-se ou discutir os valores cobrados coercitivamente; e
- e) prática de atos constrictivos às garantias da livre iniciativa, livre concorrência, etc.¹⁴⁶

3.2.7 Sanção Política Tributária como Sanção Imprópria ou Atípica

Na terminologia jurídica é comum empregar o qualificativo impróprio ou atípico para designar institutos ou conceitos que, conquanto se revistam de algumas semelhanças, não correspondem na plenitude à designação que lhe é atribuída. Como exemplo, na Ciência das Finanças denominam-se impróprias as entradas ou ingressos que não configuram recursos públicos, mas recursos de terceiros, meras entradas ou ingressos que transitam de forma temporária pelos cofres públicos, sem configurar receita pública propriamente dita. No Direito Financeiro, designa-se também impróprio o crédito público que resulta de empréstimos compulsórios, aos quais falta a autonomia da vontade, principal característica do empréstimo. Seguindo a mesma lógica, seriam também impróprias ou atípicas sanções jurídicas que não se prestem a punir por infração, mas induzir ou compelir alguém a cumprir determinadas obrigações.

Na visão de Hugo de Brito Machado – ferrenho opositor das sanções políticas – estas são assim designadas exatamente por esse caráter impróprio ou atípico, pois não teriam como pressuposto o cometimento de algum ato ilícito, mas configuram restrições ou proibições impostas aos contribuintes para constrangê-los ao pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública.¹⁴⁷

¹⁴⁶ HARET, Florence Cronemberger. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente. *In*: CARVALHO, Cristiano (organizador). **Direito tributário atual**. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 340-341.

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 393.

3.2.8 Sanção Política Tributária como Medida Inconstitucional e Inválida

A compreensão das sanções políticas como medidas inconstitucionais e inválidas foi encampada pelo STF desde os primórdios das discussões sobre o tema e ainda persiste como retórica em muitos julgados daquela Corte e das demais instâncias do Poder Judiciário. A afirmação de que “as sanções políticas são inconstitucionais e inválidas” é encontrada em diversas decisões judiciais.

Ao confrontar as medidas impugnadas com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e com os direitos fundamentais, o direito de propriedade e o devido processo legal, o STF separa as medidas restritivas de direitos em duas categorias, a saber:

- a) sanções legítimas, quando se revelam compatíveis com a Constituição Federal; e
- b) sanções políticas, quando, por violar os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, são consideradas inconstitucionais.

Ao identificar as sanções políticas como sanções inconstitucionais, o STF deixa, à parte desta categoria, as medidas restritivas que preservam os princípios constitucionais e os direitos fundamentais ou que afetam de forma razoável e proporcional esses direitos. Assim ocorreu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, quando aquela Corte reafirmou sua jurisprudência histórica que proíbe as sanções políticas, ressalvando, todavia, que nem toda restrição de direito configura sanção política, mas apenas aquelas que violam a Constituição.¹⁴⁸

Revela-se inadequado qualificar uma restrição como sanção política segundo critérios de validade e não pelas características objetivas que apresenta. A prevalecer

¹⁴⁸ Do referido julgado, colhe-se o seguinte excerto: “É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que tem na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 173-6-DF**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA, julg. 25.09.2008, DJe: 20.03.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>. Acesso em: 9 jan. 2020).

esse entendimento, constituem sanções políticas apenas as medidas que afrontam os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade ao restringir direitos fundamentais como o direito de propriedade e o devido processo legal. Em outras palavras, sanções políticas seriam apenas as sanções inconstitucionais e inválidas. Tem-se, nesse caso, o que se pode denominar de aporia, ou seja, seriam sanções políticas as medidas restritivas de direitos que, por serem inconstitucionais e inválidas, configurariam sanções políticas.

Mas não se mostra correto confundir o plano de existência com o plano de validade das medidas qualificadas como sanções políticas. O conceito dessas sanções pode ser formulado sob a perspectiva teórica do fato jurídico, utilizando-se de elementos que componham o plano de existência e não o plano de validade dessas medidas. Na doutrina de Marcos Bernardes de Mello, o fenômeno jurídico envolve momentos interdependentes, a saber: (i) inicia-se com a definição normativa da hipótese fática; (ii) passa pela concreção da hipótese e a automática juridicização do fato mediante a incidência da norma; (iii) segue-se com a aferição da validade do ato, quando este decorre da vontade humana; e, por fim, (iv) passa pelo plano da eficácia, donde derivam relações jurídicas simples ou complexas, direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações, exceções, sanções, ônus e outras consequências.¹⁴⁹

Segundo Marcos Bernardes de Mello, "a norma jurídica constitui um modelo de conduta humana querida pela comunidade jurídica, como resultado da valoração dos fatos sociais, com a finalidade de obter a adaptação dos homens a uma convivência harmônica, com vista a distribuição dos bens da vida".¹⁵⁰

Todo fenômeno jurídico envolve dimensões política, normativa e sociológica. Na dimensão política ou axiológica, o Estado valora os fatos da vida, normatizando aqueles que são relevantes diante do potencial de conflitos que podem causar, determinando, assim, como as pessoas devem se comportar. A dimensão normativa surge quando a norma é posta no ordenamento jurídico e passa a subordinar a conduta das pessoas a seus ditames, independentemente de sua adesão. Uma vez posta e vigente, a norma obriga a todos. Pela dimensão sociológica, os fatos sociais

¹⁴⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 44.

¹⁵⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 46.

são subordinados às normas jurídicas, as quais devem ser aplicadas sempre que houver incidência.¹⁵¹

As sanções políticas devem ser definidas pelos elementos que integram o seu plano de existência e não pelos requisitos de validade. O esforço para identificar os elementos unificadores dessas medidas, presentes nas diversas concepções acima analisadas, identifica apenas duas características que se repetem em todas as concepções, a saber: (i) a restrição de direitos fundamentais; e (ii) a finalidade arrecadatória. Esses dois elementos bastam para afirmar a existência das sanções políticas. Características relacionadas ao resultado das medidas restritivas, bem como à proporcionalidade e à razoabilidade das restrições impostas, constituem na verdade requisitos de validade, não compondo o plano de existência das sanções políticas. Mesmo assim, estes critérios de proporcionalidade e razoabilidade não podem ser manejados sem parcimônia para alterar norma expressa.¹⁵²

3.2.9 Sanção Política Tributária como Medida Desnecessária

Para Paulo Cesar Braga, as sanções políticas seriam absolutamente desnecessárias, pois a ordem jurídica positivada já confere à Administração Pública inúmeros instrumentos e prerrogativas para a recuperação dos créditos públicos, tais como: (i) as penalidades administrativas pecuniárias; (ii) um rito especial para a execução fiscal; (iii) o poder de compor unilateralmente o título executivo, que passa a gozar das presunções de liquidez e certeza; (iv) o bloqueio de bens dos devedores; (v) a penhora *on line*; e (vi) a penhora do faturamento da empresa.¹⁵³

Embora os privilégios e garantias conferidas ao crédito público pareçam amplos, na prática, essas prerrogativas não são suficientes para conferir efetividade

¹⁵¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 46-48.

¹⁵² Na situação em que um contribuinte teve o parcelamento de débito rescindido pela inadimplência de sete parcelas do ajuste, o TRF-4 reformou decisão de 1º grau que, minimizando a mora, havia restabelecido o ajuste com fundamento no critério de razoabilidade. Segundo a referida Corte Regional “diante de regulação legislativa explícita quanto à manutenção e hipóteses de exclusão de regime de parcelamento, ausente vício constitucional, não pode a interpretação judicial, fundada em razoabilidade, resultar em alteração de norma explícita à pretensão deduzida” (Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. **Apelação nº 5010986-45.2016.4.04.7201**. Rel. p/ Ac. ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 13/12/2019).

¹⁵³ BRAGA, Paulo Cesar. **Sanções fiscais: compendio sobre infrações e penalidades tributárias**. Ribeirão Preto: Editora Arroba LTDA, 2013, p. 326.

à recuperação dos créditos públicos. As razões disso estão demonstradas neste estudo.

Os principais argumentos contrários ao emprego das sanções políticas tributárias podem ser assim resumidos:

- a) Existência do processo de execução fiscal como único meio legítimo para tornar efetiva a cobrança dos créditos públicos.
- b) Violação dos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.
- c) Violação do livre exercício de atividade econômica.
- d) Violação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.¹⁵⁴

Paulo de Barros Carvalho acrescenta ainda, em desfavor dessas sanções, a possibilidade de violação do direito de defesa, pois, segundo ele, nem sempre a autoridade competente para aplicar tais restrições é a mesma competente para aferir a legalidade do crédito tributário.¹⁵⁵

A ação de execução fiscal como único e exclusivo instrumento de que dispõe a Fazenda Pública para a recuperação de seus créditos constitui o argumento mais repisado entre aqueles que se opõem às sanções políticas, sendo Hugo de Brito Machado um dos principais arautos desse entendimento.¹⁵⁶ Mas não é somente a doutrina que adota este argumento, a jurisprudência brasileira também o acolhe, pelo menos no seu discurso.

¹⁵⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 469.

¹⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 389-392.

Na verdade, tais restrições que, na retórica, se mostram quase absolutas contra os meios indiretos ou alternativos de cobrança dos créditos públicos, padecem de razoabilidade e são contrariadas pela própria prática reiterada dos tribunais brasileiros, os quais vêm declarando a legitimidade de muitos desses instrumentos criados pelo Poder Público como alternativa à ação de execução fiscal. O discurso não se coaduna com a prática. A introdução desses novos instrumentos alternativos de cobrança foi a forma encontrada pelo Poder Público para propiciar efetividade à arrecadação dos créditos públicos, estando respaldados nos valores e princípios constitucionais, especialmente no dever fundamental de pagar tributos. As medidas restritivas de direitos que se apresentam como formas oblíquas ou indiretas de cobrança se mostram bastantes eficazes na recuperação dos créditos públicos. Somente quando tais restrições afetam os direitos fundamentais de forma desproporcional e irrazoável, é que devem ser proibidas.

Ao aceitar as medidas que se mostrem razoáveis e proporcionais, o Poder Judiciário contribui para a efetividade da fiscalização e da arrecadação dos créditos públicos, o que é muito importante para a concretização de uma almejada justiça fiscal.

O que se coloca como pano de fundo dessas medidas é a escassez de recursos financeiros necessários à manutenção da máquina estatal e à implementação das políticas públicas. É isto que impõe o emprego de meios eficazes para reduzir a inadimplência e coibir as práticas da evasão fiscal e da sonegação fiscal.

3.3 Conceito de Sanções Políticas: critérios de validade e de existência

A partir das decisões proferidas em meados do século passado e das súmulas editadas pelo STF sobre a matéria, a jurisprudência brasileira passou a definir as sanções políticas com base no critério de validade destas medidas.

Dessa forma, qualifica como sanções políticas tributárias as medidas restritivas de direito, mesmo quando introduzidas por lei, que desbordam dos limites constitucionais, violando, entre outros, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Esta forma de compreender as sanções políticas permitiu certo abrandamento na aplicação daquelas súmulas editadas pelo STF, cujos enunciados pareciam proibir qualquer sanção política.

Pela jurisprudência que se formou no âmbito do STF, é possível identificar três elementos que, cumulativamente, caracterizam as sanções políticas tributárias, a saber: (i) restrição de direitos; (ii) finalidade arrecadatória; e (iii) ausência de proporcionalidade da medida. Assim, para a jurisprudência do STF, somente se caracteriza como sanção política a restrição de direitos que, pela sua desproporcionalidade, se manifesta inválida.

As duas primeiras características (restrição de direitos e finalidade arrecadatória) estão identificadas com o plano da existência dessas sanções, mas a última característica (resultado da medida) está mais afeta ao plano de validade.

Não parece adequado definir as sanções políticas segundo o critério de validade. O critério de validade ou constitucionalidade não parece ser o elemento mais apropriado para definir os institutos jurídicos, pois, no fenômeno jurídico, o plano de existência antecede o de validade e independe deste. Algo pode simplesmente existir e ser inválido. Uma coisa não condiciona a outra.

Embora as características de ambiguidade e vagueza, referidas por Humberto Ávila ao tratar da definição e do conceito, estejam presentes com relação às sanções políticas tributárias, duas propriedades destas sanções são necessárias e suficientes para sua existência e, portanto, para seu conceito, a saber: (i) a natureza restritiva; e (ii) a finalidade arrecadatória.

Essas duas características – a primeira de natureza objetiva ou material e a segunda de natureza teleológica – estão presentes praticamente em todas as acepções doutrinárias de sanções políticas já analisadas neste trabalho.

O elemento objetivo ou material consiste na restrição aos direitos fundamentais dos contribuintes ou devedores. A restrição pode revelar um caráter sancionador ou constituir mero requisito para o exercício de outros direitos. A adversidade da medida aos direitos e interesses dos contribuintes e devedores é o que os motivará a adotar o comportamento desejado pelo Poder Público em favor de melhor efetividade da arrecadação.

O elemento teleológico, presente praticamente em todas as concepções atribuídas às sanções políticas, constitui-se na finalidade arrecadatória, pois tais medidas visam, de alguma forma, a favorecer e promover a arrecadação das receitas

públicas com o propósito de minimizar os malefícios da inadimplência e da evasão fiscal, que tem na sonegação sua faceta mais grave.

Da associação destes dois elementos – objetivo (meio utilizado) e teleológico (finalidade da medida) – chega-se à definição das sanções políticas. Trata-se de medidas restritivas de direitos, instituídas pelo Poder Público com a finalidade de favorecer e promover a fiscalização e a arrecadação das receitas públicas. Os efeitos ou resultados dessas restrições, no que tange à razoabilidade e à proporcionalidade delas com as condutas sancionadas, devem ser examinados não como elementos conceituais ou de existência, mas como requisitos de validade.

Segundo esta lógica, defende-se a existência de duas categorias de sanções políticas: as sanções políticas válidas e as sanções políticas inválidas. A mesma regra aplica-se a quaisquer fenômenos jurídicos (atos, normas ou institutos), os quais existem (plano da existência ou do ser) sempre que reúnem seus elementos essenciais, nada impedindo que, uma vez existindo, sejam declarados nulos por violar algum de seus requisitos de validade.

Uma determinada medida satisfaz o plano de existência da sanção política quando verificadas suas características essenciais: o elemento objetivo, que consiste na restrição de direito; e o elemento teleológico, que consiste na finalidade de favorecer ou promover a arrecadação das receitas públicas. Nenhum desses elementos afronta, *a priori* e *in abstracto*, a ordem jurídica estabelecida. Primeiro, porque não há direitos fundamentais absolutos. Segundo, porque a finalidade arrecadatória, mais que uma pretensão legítima do Estado, é um dever que os entes políticos não podem descumprir sem que sejam violados princípios como eficiência administrativa, isonomia tributária, capacidade contributiva, livre concorrência e responsabilidade fiscal, os quais podem ser sintetizados no binômio eficiência e justiça.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação constitui requisito essencial da responsabilidade fiscal: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.” (BRASIL. Presidência da República. **Lei**

No entanto, para que essas medidas, qualificadas como sanções políticas, satisfaçam também o plano de validade, devem ser instituídas respeitando os princípios e os preceitos constitucionais, tais como (i) o princípio da legalidade, devendo ser introduzidas por lei em sentido estrito; e (ii) o princípio da proporcionalidade. Este último tem sido adotado pelo STF como principal critério para admitir ou expurgar, da ordem jurídica, determinadas medidas introduzidas pelo Poder Público para atingir interesses arrecadatários.

Observados os critérios acima, restrições aos direitos fundamentais podem ser perfeitamente compatíveis com a ordem jurídica brasileira. A propósito disso, no julgamento da Ação Cautelar nº 1657-6-RJ, ocorrido em 27/06/2007, o STF reconheceu a validade do cancelamento de registro especial de funcionamento de empresa do setor tabagista, tendo em vista a inadimplência contumaz com relação aos impostos federais.¹⁵⁸ Embora a decisão não configure uma efetiva superação dos precedentes do STF (*overruling*) – ainda predominantemente contrários às sanções políticas –, a mesma caracteriza-se como *distinguishing*, modalidade de contração de precedentes em que os órgãos vinculantes ou vinculados criam uma exceção aos precedentes diante da especificidade de determinado caso concreto.¹⁵⁹

4 SANÇÕES POLÍTICAS NÃO TRIBUTÁRIAS

Caso as sanções políticas sejam concebidas como medidas restritivas de direitos ou como sanções não pecuniárias, é perfeitamente possível admitir sua existência também fora dos limites do Direito Tributário.

Mesmo assim, as resistências ao emprego das sanções políticas ou coisas similares parecem estar restritas à seara do Direito Tributário, pois, nos demais setores do Direito, medidas restritivas são normalmente aplicadas sem maiores contestações.

Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019).

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

¹⁵⁹ MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 202.

A rigor, atentando-se para a natureza das coisas, é na seara do Direito Constitucional, do Direito Administrativo e do Direito Eleitoral que estariam as verdadeiras sanções políticas ou sanções políticas propriamente ditas, consubstanciadas nas restrições aos direitos políticos do indivíduo enquanto cidadão, muito embora medidas semelhantes sejam também encontradas em outros ramos jurídicos, tais como: Direito da Criança e do Adolescente, Direito Econômico e Direito do Consumidor.

4.1 Sanções Políticas Propriamente Ditas

Como afirmado, as verdadeiras sanções políticas ou sanções políticas propriamente ditas não estão no universo do Direito Tributário, mas constituem restrições ou limitações aos direitos políticos, aplicadas como penalidades aos cidadãos e aos agentes políticos. Essas sanções efetivamente apresentam uma natureza política, na medida em que restringem direitos políticos, estando afetas a setores jurídicos como Direito Constitucional, Direito Eleitoral e Direito Administrativo.

Os direitos políticos estão associados ao exercício da cidadania e correspondem à participação do indivíduo na dimensão política do Estado. Conforme José Afonso da Silva, “os direitos políticos positivos consistem no conjunto de normas que asseguram o direito subjetivo de participação no processo político e nos órgãos governamentais”.¹⁶⁰

Os principais direitos políticos são: (i) o direito de sufrágio, que compreende o direito de votar na eleição dos governantes, nos plebiscitos e nos referendos; e (ii) o direito de ser votado (elegibilidade). A cidadania abrange ainda o direito de participar da iniciativa popular de leis, bem como o direito de propor ação popular e de se filiar a partidos políticos.

A suspensão dos direitos políticos configura uma sanção política típica ou própria, pois consiste na impossibilidade temporária de exercício daqueles direitos, o que implicará a perda do cargo, caso esteja o agente ímprobo exercendo mandato eletivo. A perda da função pública tem natureza político-administrativa, consistindo no afastamento do agente público que pratica condutas incompatíveis com o exercício

¹⁶⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de **Direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 348.

da função pública. O fato dessas sanções atingirem os direitos políticos é o que lhes confere a natureza de sanção política, conforme alude o STJ no seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEI 8.429/92. SUSPENSÃO DE DIREITOS POLÍTICOS. MULTIPLICIDADE DE CONDENAÇÕES. SOMATÓRIO DAS PENAS. TRÂNSITO EM JULGADO. ART. 20, LEI 8429/92. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. DETRAÇÃO. ART. 11 DA LEI 7.210/84. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA.

1. O cumprimento de sanções políticas concomitantes, por atos de improbidade administrativa contemporâneos (art. 20 da Lei 8.429/92), deve observar as disposições encartadas no art. 11 da Lei 7.210/84.

2. É que a inexistência de legislação específica acerca da forma de cumprimento das sanções políticas, por atos de improbidade administrativa contemporâneos, deve ser suprida à luz das disposições encartadas no art. 11 da Lei 7.210/84, que instrui a Lei de Execuções Penais, verbis: "Art. 111. Quando houver condenação por mais de um crime, no mesmo processo ou em processos distintos, a determinação do regime de cumprimento será feita pelo resultado da soma ou unificação das penas, observada, quando for o caso, a detração ou remição.

Parágrafo único. Sobrevindo condenação no curso da execução, somar-se-á a pena ao restante da que está sendo cumprida, para determinação do regime."

3. Embargos de declaração acolhidos, apenas, para esclarecer que cumprimento das sanções políticas, por atos de improbidade administrativa contemporâneos, deve observar as disposições encartadas no art. 11 da Lei 7.210/84, mantendo incólume o acórdão de fls. 383/423.¹⁶¹

As sanções políticas propriamente ditas restringem direitos políticos e configuram, efetivamente, medidas de natureza sancionatória. Por outro lado, as denominadas sanções políticas tributárias nada têm a ver com direitos políticos e muitas vezes sequer apresentam caráter sancionador.

No universo do Direito Tributário, as denominadas sanções políticas representam, na verdade, medidas legais impostas aos contribuintes como restrições de direitos civis ou econômicos, ou ainda como requisitos ou condições para o exercício de outros direitos, sempre visando a compelir os contribuintes e devedores a cumprirem as obrigações fiscais para promover a fiscalização e a arrecadação das receitas públicas.

¹⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **EDcl no REsp nº 993658-SC**. Rel. Min. LUIZ FUX, julg. 09.03.2010, DJe: 23.03.2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=951124&num_registro=200702328449&data=20100323&formato=PDF>. Acesso em: 9 jan. 2020.

4.1.1 Sanções Políticas como Restrição aos Direitos Políticos

Por afetarem os direitos políticos, estas restrições impostas pelo Movimento Revolucionário, através do Ato Institucional nº 1, de 09.04.1964, caracterizam-se como sanções políticas próprias. Foi assim que o STF as caracterizou na decisão exarada em 27.03.1969, que restou assim ementada: “Demissão de cargo público de funcionário que teve seus direitos políticos suspensos. A sanção política importa na perda do cargo, prevalência da norma revolucionária sobre qualquer outro preceito. Mandado de segurança indeferido”.¹⁶²

Tem também natureza de sanção política, conforme jurisprudência do STF, o confisco decretado pelo Presidente da República com base no art. 8º do Ato Institucional nº 5 e no art. 1º do Ato Complementar nº 42.¹⁶³

4.1.2 Sanções Políticas por Atos de Improbidade Administrativa

As sanções políticas são cominadas contra a prática de atos de improbidade administrativa que levam ao enriquecimento ilícito de agentes públicos no exercício de mandato, cargo, emprego ou função pública. Nesse caso, além das eventuais sanções penais, o infrator é também punido com o ressarcimento ao erário, a indisponibilidade dos bens, a perda da função pública e a suspensão dos direitos políticos.

As sanções políticas por ato de improbidade administrativa encontram fundamento no art. 37, § 4º, da Constituição Federal, segundo o qual, sem prejuízo das sanções penais cabíveis, atos de improbidade administrativa acarretam: suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade de bens e ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei.¹⁶⁴

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **MS nº 18.107-DF**. Rel. Min. AMARAL SANTOS, julg. 27.03.1969, Publ. 10.09.1969. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=84542>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 77.263-GO**. Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, julg. 13.02.1974, Publ. 13.03.1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172742>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

¹⁶⁴ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020.

O dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei Federal nº 8.429/1992, que assim dispõe:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: (Redação dada pela Lei nº 12.120, de 2009).

I - na hipótese do art. 9º, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos;

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

III - na hipótese do art. 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos.

Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente.¹⁶⁵

Ao elencar algumas sanções contra os atos de improbidade administrativa, a Constituição Federal e a Lei nº 8.429/1992 ressalvam expressamente a possibilidade de aplicação cumulativa de sanções penais contra os mesmos atos. Isso está evidenciado, respectivamente, nas locuções “sem prejuízo da ação penal cabível” e “independentemente das sanções penais”. As ressalvas feitas pelo legislador conduzem à conclusão lógica de que as sanções contra atos de improbidade possuem natureza extrapenal, ou seja, natureza político-administrativa.

¹⁶⁵ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.429**, de 2 de junho de 1992. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8429.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020.

Analisando as sanções extrapenais contra atos de improbidade administrativa, Marino Pazzaglini Filho identifica quatro modalidades, sendo duas delas de natureza política – a perda da função pública e a suspensão de direitos políticos:

- a) Sanções de natureza civil: perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano e pagamento de multa civil.
- b) Sanção de natureza administrativa: proibição de contratar com o Poder Público e receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.
- c) Sanção de natureza político-administrativa: perda da função pública.
- d) Sanção de natureza política: suspensão dos direitos políticos.¹⁶⁶

A indisponibilidade de bens, conquanto arrolada pelo legislador ao lado das sanções contra ato de improbidade administrativa, configuram, na verdade, medida de natureza cautelar destinada a garantir a aplicação das demais consequências da condenação, tais como o ressarcimento ao erário, a multa civil e a perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio do agente.¹⁶⁷

4.1.3 Sanções Políticas por Crimes de Responsabilidade

Aos crimes de responsabilidade aplicam-se sanções que afetam diretamente os direitos políticos, por isso podem essas sanções, em sentido próprio, ser denominadas de sanções políticas.

Ao dispor sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, o art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 201/1967, assim dispõe:

Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

[...]

§ 2º A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o

¹⁶⁶ PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Lei de improbidade administrativa comentada: aspectos constitucionais, administrativos, civis, processuais e de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 116.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo Paulwok Maia de. As sanções por improbidade administrativa. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5128, 16 Jul. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/58977>>. Acesso em: 25 mai. 2019.

exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.¹⁶⁸

Os crimes de responsabilidade previstos neste Decreto-Lei não possuem natureza penal, mas configuram infrações político-administrativas.

As sanções aplicáveis a essas condutas – perda de cargo e inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública – assumem natureza de sanções políticas propriamente ditas, pois consistem na privação temporária dos direitos políticos relacionados à elegibilidade.

4.2 Sanções Políticas Impróprias de Natureza Não Tributária

Além das sanções políticas propriamente ditas, que estão fora do universo do Direito Tributário, há inúmeras outras medidas sancionatórias ou ordinatórias – como preferem os administrativistas – que muito se assemelham às denominadas sanções políticas tributárias, mas que, por estarem inseridas em outros setores jurídicos, não são qualificadas como sanções políticas nem submetidas a contestações. Muitas dessas restrições de direitos sem finalidade arrecadatória configuram manifestações regulares do poder de polícia. Diferentemente das sanções políticas tributárias, as medidas sancionatórias não-tributárias são normalmente aceitas sem maior resistência da parte da doutrina e dos sujeitos nelas implicados.

O programa social Bolsa Família, criado pelo Governo Federal mediante a consolidação de outros programas de auxílio à população de baixa renda, condiciona o recebimento de modesto benefício financeiro às famílias ao cumprimento de alguns requisitos legais, tais como: (i) comparecimento das gestantes às consultas de pré-natal; (ii) manutenção do cartão de vacinação das crianças de 0 a 6 anos em dia; e (iii) garantia de frequência mínima de 85% na escola, para crianças e adolescentes entre 6 e 15 anos. Trata-se de requisitos ou deveres exigidos para o exercício do direito ao recebimento do auxílio financeiro, constituindo medidas de grande efetividade. Curiosamente, não há, nesse caso, qualquer discussão ou debate em torno de eventual violação da liberdade das famílias ou de quaisquer outros direitos

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo Paulwok Maia de. As sanções por improbidade administrativa. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5128, 16 Jul. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/58977>>. Acesso em: 25 mai. 2019.

¹⁶⁸ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 201**, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0201.htm>. Acesso em: 8 fev. 2020.

fundamentais. Obviamente, esta situação distingue-se das sanções políticas na medida em que, com relação ao pagamento dos tributos, não há benefícios pessoais diretos, como ocorre no caso do programa bolsa família, todavia, a intenção aqui é apenas ressaltar a hostilidade existente com relação às sanções tributárias.

Outro exemplo de medidas restritivas de direitos utilizadas para a indução de comportamentos é a obrigatoriedade de vacinação contra certas doenças. A exigência está prevista no art. 14, § 1º, do Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) – Lei nº 8.069/1990 – que, no intuito de garantir direito constitucional à saúde e à proteção integral dessa população, assim dispõe: “§ 1º. É obrigatória a vacinação das crianças nos casos recomendados pelas autoridades sanitárias”.¹⁶⁹

Em muitos Estados, as autoridades públicas adotam medidas para garantir a vacinação das crianças, inclusive com exigência de apresentação de carteira de vacinação no momento da matrícula escolar. O Ministério Público também vem adotando medidas, inclusive na esfera judicial, para responsabilizar os pais que negligenciam o dever de vacinar os filhos, podendo incorrer em sanções de natureza penal e até mesmo perder a guarda dos filhos menores.

As vacinações obrigatórias estão previstas na lei que organiza as ações de Vigilância Epidemiológica e o Programa Nacional de Imunizações, que assim dispõe:

Art. 3º. Cabe ao Ministério da Saúde a elaboração do Programa Nacional de Imunizações, que definirá as vacinações, inclusive as de caráter obrigatório. Parágrafo único. As vacinações obrigatórias serão praticadas de modo sistemático e gratuito pelos órgãos e entidades públicas, bem como pelas entidades privadas, subvencionadas pelos Governos Federal, Estaduais e Municipais, em todo o território nacional.¹⁷⁰

Em todos esses casos, por se tratar de dever estabelecido em lei, seu descumprimento leva à aplicação de sanções e restrições ao exercício de outros direitos.

Aqui ocorre algo muito semelhante ao instituto das denominadas sanções políticas tributárias. O Poder Público atrela o exercício de determinados direitos – como a obtenção do benefício financeiro do programa Bolsa Família – ao cumprimento de certos requisitos, como é o caso da apresentação de cópia da carteira de vacinação

¹⁶⁹ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.069**, de 13 de julho de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm>. Acesso em: 6 jan. 2020.

¹⁷⁰ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.259**, de 30 de outubro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6259.htm>. Acesso em: 21 jan. 2020.

dos filhos. Com relação a essas exigências, diferentemente do que se verifica na seara tributária, não há maiores relutâncias, seja por parte da doutrina, seja por parte da jurisprudência, em corroborar tais medidas de grande eficácia e impacto social.

CAPÍTULO 2 – ANÁLISE EM CONCRETO DA VALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS E INSTITUTOS AFINS

A ausência de conceito legal de sanção política e a falta de regulamentação especial dessas medidas transferem para a doutrina e para a jurisprudência a incumbência de enquadrar ou não, nesta categoria jurídica, as diversas medidas que são introduzidas pelo Poder Público com o objetivo de facilitar a fiscalização ou de promover a arrecadação das receitas públicas.

No presente capítulo, são analisadas a tese contrária e a tese favorável às sanções políticas tributárias consideradas em seu conjunto, bem como a validade ou não das principais medidas introduzidas pelo Poder Público com propósitos arrecadatórios, e que foram ou estão sendo questionadas pelos contribuintes ou pela doutrina, sob o argumento de que configuram sanções políticas inválidas.

O conceito e a análise de validade dessas medidas leva em consideração fatores como: (i) os princípios constitucionais e preceitos legais relacionados; (ii) os posicionamentos já consolidados no âmbito da jurisprudência pátria e as novas aberturas hermenêuticas para a aceitação de medidas que se revelam razoáveis e proporcionais; (iii) as razões do Poder Público para instituir meios alternativos de cobrança; e (v) a aceitação por parte da doutrina de medidas restritivas com propósitos arrecadatórios como forma de enfrentar a inefetividade da execução fiscal como meio exclusivo de cobrança dos créditos públicos.

1 TESE CONTRÁRIA AO EMPREGO DAS SANÇÕES POLÍTICAS

A introdução pelo Poder Público de medidas restritivas de direitos, como forma de conferir maior efetividade à arrecadação das receitas públicas, encontra resistência por parte dos contribuintes e da doutrina brasileira, o que leva a constantes impugnações dessas medidas junto ao Poder Judiciário.

Como já visto, as variadas concepções de sanções políticas tributárias são imprecisas e não apresentam elementos unificadores claros e objetivos. Isso dificulta a caracterização dessas medidas e gera controvérsias sempre que alguma restrição de direito é introduzida pelo Poder Público, notadamente para os que concebem tais

sanções de forma muito ampla, confundindo-as com as próprias sanções não pecuniárias.

A ausência de tratamento legislativo sobre a matéria é ponto importante no debate, pois há quem invoque essa omissão normativa para justificar uma suposta proibição de quaisquer medidas que tenham por finalidade compelir os devedores a pagar seus débitos.

Para Florence Cronemberger Haret, a ausência de conceito legal de sanção política sinaliza a impossibilidade do emprego dessas medidas, pois, segundo a autora, no âmbito da Administração Pública, a legalidade exige atuação conforme o que estiver previsto em lei e conclui que, toda situação em que o contribuinte é coagido a quitar sua dívida sem poder questioná-la configura sanção política, estando vedada pela ordem jurídica.¹⁷¹

Alinhando-se à corrente majoritária, Florence Cronemberger Haret defende que o lançamento tributário e a ação de execução fiscal são os únicos instrumentos de que dispõe o Poder Público para cobrar seus créditos, sendo vedadas quaisquer outras medidas que tenham por escopo a recuperação desses créditos:

Cabe apontar não existir um conceito legal sobre que seja sanção política. São poucos autores que se lançam à árdua tarefa de defini-la uma vez existente uma vasta e múltipla realidade que dificulta a percepção dos fatores em comum entre essas realidades. Entender-se-á, neste trabalho, por sanções políticas as diferentes formas de meio coercitivo de cobrar tributo usado pelo fisco, alheias à técnica do lançamento.¹⁷²

O mesmo entendimento é esboçado por Renato Lopes Becho que, embora reconhecendo as sanções como instrumentos úteis, necessários e tradicionais do direito para estimular e pressionar os sujeitos a cumprirem seus deveres legais, afirma, categoricamente, que “somente a execução fiscal permite ao Estado invadir a

¹⁷¹ HARET, Florence Cronemberger. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente. In: CARVALHO, Cristiano (organizador). **Direito tributário atual**. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 337.

¹⁷² HARET, Florence Cronemberger. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente. In: CARVALHO, Cristiano (organizador). **Direito tributário atual**. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 337.

esfera patrimonial do devedor, retirar bens suficientes para satisfazer o direito do credor e por fim, definitivamente, à relação jurídica tributária”.¹⁷³

Ora, a ausência de um conceito legal de sanção política não significa ausência de previsão legal das medidas assim qualificadas, pois são introduzidas por lei. A omissão do legislador com relação à definição e sistematização das sanções políticas tributárias é um fato incontestável, mas não conduz à ilegalidade dessas medidas. Aliás, a omissão legislativa não se restringe às sanções políticas tributárias, mas compreende o próprio Direito Administrativo Sancionador, que não está sistematizado em códigos legais, mas nem por isso se pode negar sua existência.

Não se pode concordar com este posicionamento tão restritivo e por demais reducionista que nega a validade das sanções políticas pelo simples fato de não estarem conceituadas na lei. Primeiro, porque as definições e conceitos sequer configuram incumbências atribuídas ao legislador. Este papel é normalmente desempenhado pela doutrina e pela jurisprudência. Segundo, porque essas medidas restritivas que a doutrina qualifica como sanções políticas normalmente são introduzidas na ordem jurídica por atos legais, devendo a discussão jurídica ser travada com esboço nas ideias de proporcionalidade, de razoabilidade e de compatibilidade com os direitos fundamentais. Ou seja, a validade dessas medidas sancionatórias deve ser feita à luz dos limites constitucionais do poder sancionador do Estado.

Com relação ao Direito Sancionador, o legislador está em débito, pois não acompanhou o progresso da jurisprudência e da doutrina nessa matéria. Para Alejandro Nieto Garcia, na Espanha, como na maioria dos países, inexiste uma lei geral e sistemática dedicada às infrações e às sanções administrativas, estando a matéria contemplada mediante disposições esparsas em diversos diplomas legais. Na Espanha, a exceção é a Lei nº 2/1998, que estabeleceu o Poder Sancionador das Administrações Públicas da Comunidade Autónoma do País Basco. No Continente Europeu, a Alemanha e a Itália são os países que mais avançaram na sistematização da legislação sobre as infrações e sanções administrativas.¹⁷⁴

¹⁷³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1101.

¹⁷⁴ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 20-21.

Para Diego Bonfim, as obrigações tributárias foram historicamente relegadas a segundo plano também pela Ciência do Direito, que procura restringir estas obrigações a meros atos controladores da Administração Tributária.¹⁷⁵

Entre os autores brasileiros, Hugo de Brito Machado é um dos que mais têm resistido ao emprego de medidas indiretas de cobrança, caracterizadas como sanções políticas. Para ele, "em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo". Para este autor, todas as restrições que impliquem cerceamento da liberdade de exercer atividades lícitas contrariam o disposto nos artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, o que torna essas restrições inconstitucionais.¹⁷⁶

No entendimento de Hugo de Brito Machado, configura sanção política, e é inválida, a absurda exigência de pagamento de ICMS como condição para o exercício de atividade econômica, pois, a ilicitude do não pagamento dos tributos devidos não exclui o direito fundamental de exercer atividade econômica, protegido por uma garantia constitucional. Nesse caso, afirma o autor, cabe ao Fisco utilizar-se dos caminhos que a ordem jurídica oferece para constituir o crédito tributário, e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal.¹⁷⁷

A doutrina contrária ao emprego das sanções políticas tributárias é bem antiga, remontando àquelas decisões do STF proferidas em meados do século XX e já referidas neste estudo.

Para Ruy Barbosa Nogueira, as sanções políticas estão contaminadas com os resquícios da Ditadura Vargas e por isso devem ser rechaçadas da ordem jurídica:

Parece que dispondo o fisco do privilégio da execução fiscal, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam de resquícios ditatoriais, que deveriam desaparecer de nossa legislação, pois no Estado Democrático de Direito não nos parece que seja justo a administração fazer uma verdadeira execução de dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ela efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário e muitas vezes corresponde *mutatis mutandis* a verdadeira

¹⁷⁵ BOMFIM, Diego **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 249.

¹⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: **Revista dialética do direito tributário n. 30**, Mar. 1988. São Paulo: Dialética, 1988, p. 46.

¹⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: **Revista dialética do direito tributário n. 30**, Mar 1988. São Paulo: Dialética, 1988, p. 48.

pena de morte, ou seja, a ruína econômica de empresas, antes do julgamento pelo Poder Judiciário.¹⁷⁸

Sacha Calmon Navarro Coelho segue essa mesma toada, posicionando-se contrariamente às sanções políticas, também denominadas por ele de sanções oblíquas. Ignorando o fato de que essas medidas restritivas são normalmente introduzidas no ordenamento jurídico por intermédio de lei, Sacha Calmon as tem como medidas arbitrárias praticadas pela Administração Pública no exercício da fiscalização. O autor elenca extensa variedade dessas medidas, a saber: (i) apreensão de mercadorias e de veículos transportadores; (ii) interdição de estabelecimentos; (iii) regimes especiais que exigem impostos antecipadamente; (iv) autorização de quantidade mínima ou negativa de autorização para a impressão de notas fiscais; (v) restrições ao exercício de atividades lícitas; (vi) intervenção na direção de empresas penhoradas; (vii) publicação espalhafatosa de fatos imputados aos contribuintes como delituosos, sem pronunciamento final do Poder Judiciário; (viii) “batidas” fiscais, com o uso da força pública, por simples suspeição; (ix) negativa de certidões e outros documentos fiscais; (x) proibição de transacionar com órgãos públicos; e (xi) negativa de créditos legítimos por erros formais et caterva.¹⁷⁹

A maioria dos doutrinadores brasileiros está alinhada com esses autores, formando corrente doutrinária que se apresenta bastante restritiva quanto ao emprego de quaisquer medidas que possam afetar os direitos fundamentais com vista a induzir os devedores ou compeli-los a cumprirem suas obrigações fiscais. Ao se oporem às sanções políticas, esses doutrinadores sequer aceitam qualquer análise de proporcionalidade entre os direitos restringidos e a gravidade da conduta sancionada. O repúdio que manifestam às sanções políticas é *a priori* e *in abstracto*, sem quaisquer outras considerações de ordem fatural, devendo tais medidas ser de plano consideradas inválidas e rechaçadas da ordem jurídica.

Para Hugo de Brito Machado Segundo, enquanto vias indiretas de consecução do crédito tributário, as sanções políticas incorrem numa dupla inconstitucionalidade, pois, além de suprimir direitos fundamentais sem qualquer relação com a cobrança de

¹⁷⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**: de acordo com a Constituição Federal de 1988. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 205.

¹⁷⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 681.

tributos, como o exercício de atividade econômica, estas sanções violam também o devido processo legal.¹⁸⁰

Para Eduardo Fortunato Bim, “as sanções indiretas afrontam, de maneira autônoma, cada um dos subprincípios da proporcionalidade, sendo inconstitucionais em um Estado de Direito, por violarem não somente este, mais ainda o ‘substantive due process of law’”.¹⁸¹

Ao repudiar o manejo das sanções políticas, Maria Luiza Jansen Sá Freire de Souza afirma que, através delas, o Estado ludibria o sistema de direitos fundamentais e burla a sistemática legal de cobrança estabelecida, o que resulta em “indevida violação ao direito do jurisdicionado de somente submeter-se à forma de cobrança que a lei estabelece como tal. Permitir a utilização de sanções políticas, em última análise, é possibilitar que o contribuinte esteja, portanto, sujeito ao arbítrio do Estado”.¹⁸²

A doutrina majoritária encontra inspiração na própria jurisprudência do STF que, a partir de meados do século XX, reitera um discurso adverso às sanções políticas, qualificando-as como inconstitucionais e, portanto, inválidas, muito embora a prática daquela Corte contrarie este discurso. Em decisão monocrática, proferida no Recurso Extraordinário nº 666.405-RS, o Ministro Celso de Melo rechaçou as sanções políticas de forma muito genérica e abrangente, o que se repete em inúmeros julgados do STF:

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional –

¹⁸⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 355.

¹⁸¹ BIM, Eduardo Fortunato. A Inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no estado de direito: violação ao ‘substantive due process of law’ (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade). In: ROCHA, Valdir de Olivera (Coordenador). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. vol. 8, São Paulo: Dialética, 2004, p. 83.

¹⁸² SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Sanções Políticas no Direito Tributário: precedentes e atualidades. **Revista da SJRJ**. Rio de Janeiro, n. 28, 2010, p. 117-126.

constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.¹⁸³

Portanto, é a própria jurisprudência do STF que, em sua retórica, reforça os argumentos da corrente majoritária que se opõe ao emprego das sanções políticas, caracterizando como tais quaisquer medidas que restrinjam os direitos fundamentais, independentemente de qualquer análise de razoabilidade ou proporcionalidade, sendo esta remetida para as discussões judiciais, o que gera frequente e intensa litigância.

Mas, no plano concreto, a jurisprudência entra em contradição com este discurso proibitivo, pois muitas medidas restritivas de direitos, introduzidas pelo Poder Público e impugnadas sob o argumento de que configuram sanções políticas, foram e continuam sendo legitimadas pelo Poder Judiciário, ainda que sob o fundamento de que não configuram sanções políticas. Entre elas, pode-se destacar: (i) a inclusão de contribuintes inadimplentes em listas de devedores ou cadastros restritivos de crédito;¹⁸⁴ (ii) a exigência de certidão de regularidade fiscal para participar em

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 660.405-RS**, julg. 16.12.2012. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076360>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

¹⁸⁴ Na ADI nº 1.454-4-DF, o STF declarou a constitucionalidade do cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN), criado pela Medida Provisória nº 1.442/1996 (e suas posteriores reedições), convertida na Lei nº 10.522/2002. Dentre outras situações, a norma autorizava a inclusão no cadastro das pessoas físicas e jurídicas responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, ressalvados os débitos em discussão judicial ou com exigibilidade suspensa nos termos da lei. Nos termos do art. 6º da referida lei, é obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para (i) realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; (ii) concessão de incentivos fiscais e financeiros; e (iii) celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos. No julgamento da aludida ADI, o STF decidiu que “a criação de cadastro no âmbito da Administração Pública Federal e a simples obrigatoriedade de sua prévia consulta por parte dos órgãos e entidades que a integram não representam, por si só, impedimento à celebração dos atos previstos no art. 6º do ato normativo impugnado”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 1.454-4-DF**. Min. ELLEN GRACE, julg. 20.06.2007, DJ 03.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474604>>. Acesso em: 22 jan. 2020.

processos licitatórios ou para contratar com a Administração Pública;¹⁸⁵ e (iii) o protesto de certidão de dívida ativa.¹⁸⁶

Na vanguarda da tese que rechaça o emprego das sanções políticas, está Hugo de Brito Machado, para quem não bastam medidas judiciais que protejam o contribuinte vilipendiado com tais sanções, sendo necessário adotar medidas que evitem restrições desarrazoáveis por parte do Poder Público. Para tanto, o autor sugere que, além de mandado de segurança para proteger o direito líquido e certo do contribuinte, seja também ajuizada ação de indenização por perdas e danos com fundamento no art. 37, §6º, da Constituição Federal, na qual se inclua pedido de responsabilização pessoal da autoridade pública responsável pela aplicação da sanção:

A nosso ver, porém, ainda se faz necessária a responsabilização pessoal da autoridade. Não basta a do Estado. Enquanto ninguém for pessoalmente responsabilizado pelas práticas ilegais, o fisco vai continuar agindo de forma arbitrária, porque as autoridades não estão preocupadas de nenhum modo com a legalidade. Mesmo que haja responsabilização da entidade pública, a ilegalidade seguirá sendo praticada, porque cada governante vai deixar o problema da indenização para o sucessor, cuidando apenas de protelar o desfecho da questão. Entretanto, no momento em que a autoridade sentir-se

¹⁸⁵ No julgamento do Recurso Especial nº 974.854-MA, o STJ admitiu a validade da exigência de regularidade fiscal na habilitação em licitações públicas. Da ementa do acórdão destaca-se o seguinte: “3. A exigência de regularidade fiscal para habilitação nas licitações (arts. 27, IV, e 29, III, da Lei nº 8.666/93) está respaldada pelo art. 195, § 3º, da C.F., todavia não se deve perder de vista o princípio constitucional inserido no art. 37, XXI, da C.F., que veda exigências que sejam dispensáveis, já que o objetivo é a garantia do interesse público. A habilitação é o meio do qual a Administração Pública dispõe para aferir a idoneidade do licitante e sua capacidade de cumprir o objeto da licitação. 4. É legítima a exigência administrativa de que seja apresentada a comprovação de regularidade fiscal por meio de certidões emitidas pelo órgão competente e dentro do prazo de validade. O ato administrativo, subordinado ao princípio da legalidade, só poderá ser expedido nos termos do que é determinado pela lei” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 974.854-MA**. Rel. Min. CASTRO MEIRA, julg. 06.05.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=777602&num_registro=200701779532&data=20080516&formato=HTML>. Acesso em: 20 jan. 2020).

¹⁸⁶ Em recente julgamento, o STF pacificou o tema ao decidir que “o protesto de CDA constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional qualquer direito constitucional garantido aos contribuintes e assim não constituir sanção política” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpúb/pagador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020).

responsabilizada, pessoalmente, pela conduta ilegal ou abusiva, certamente vai pensar bem antes de prosseguir em sua prática.¹⁸⁷

Há um evidente exagero nesta proposta de Hugo de Brito Machado. As denominadas sanções políticas são introduzidas na ordem jurídica pelo legislador ordinário, e não por autoridades administrativas. A estas cumpre o papel de aplicar as sanções sob pena de prevaricação. No caso de eventuais medidas legais que transbordem os limites constitucionais, existem, na ordem jurídica, meios próprios para declarar sua invalidade, o que tem sido muito usado pelos contribuintes, nem sempre resultando no êxito pretendido. Ademais, a responsabilização do agente público com base no art. 37, §6º, da Constituição Federal¹⁸⁸, mediante ação de regresso, exige a comprovação de dolo ou culpa do agente. Ou seja, o particular deve voltar-se apenas contra o Estado, e não contra o agente público. O Estado é que, sendo derrotado na demanda e estando configurado o dolo ou a culpa, poderá voltar-se contra o agente.

Para Florence Cronemberger Haret, o dilema que envolve a validade ou a invalidade das sanções políticas gira em torno da ponderação entre os valores constitucionais de liberdade e os interesses arrecadatários da Fazenda Pública. Para os que defendem as garantias individuais, as sanções políticas são proibidas justamente porque, nesse sopesar, devem prevalecer as garantias do contribuinte em detrimento dos interesses arrecadatários do Fisco. Por outro lado, os que se posicionam em sentido contrário, legitimam o emprego dessas sanções porque, em exercício de ponderação, conferem maior ênfase aos interesses arrecadatários e à função social do tributo em detrimento das garantias individuais.¹⁸⁹

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n. 30**, Mar. 1988. São Paulo: Dialética, 1988, p. 47.

¹⁸⁸ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020).

¹⁸⁹ HARET, Florence Cronemberger. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente.

A ponderação aqui referida é a que se opera em sentido genérico, própria de todos os poderes e sempre efetuada, ainda que de forma inconsciente. Não se trata da ponderação em sentido específico de que trata Ana Paula de Barcelos, ou seja, aquela efetuada pelos juízes ao afastar um enunciado normativo válido e vigente em benefício de outro, mesmo que para isso sejam restringidos direitos fundamentais.¹⁹⁰

A corrente doutrinária que se opõe às sanções políticas apropria-se do discurso presente na jurisprudência sumulada do STF para justificar sua restrição ao emprego das sanções tributárias não pecuniárias, declarando-as inválidas. Dessa forma, procuram afastar quaisquer restrições de direitos voltadas para a eficiente arrecadação dos créditos públicos. Ao assim proceder, essa doutrina confere aos direitos fundamentais um caráter absoluto que já não mais se justifica no Estado social de direito.

Todavia, mais recentemente, alguns doutrinadores alinharam-se à tese oposta, abrandando as concepções contrárias às sanções políticas e rendendo-se à realidade óbvia de que os instrumentos tradicionais de cobrança, representados pela ação de execução fiscal, pelas variadas razões enfrentadas neste trabalho, não atendem às necessidades do Estado na recuperação dos créditos públicos, exigindo medidas alternativas de cobrança.

2 TESE FAVORÁVEL AO EMPREGO DAS SANÇÕES POLÍTICAS

Nas últimas décadas, com a acentuada crise financeira que afeta os diversos entes federados, situação que se agrava com a crescente demanda por serviços públicos, surgem repetidos déficits orçamentários que exigem medidas que tornem mais eficiente a arrecadação das receitas públicas necessárias à manutenção da máquina estatal e das políticas públicas.

Com a crise fiscal e a necessidade cada vez maior de arrecadação de receitas públicas, observa-se, mesmo na doutrina brasileira, menor resistência quanto ao emprego de medidas restritivas de direitos e de meios alternativos de cobrança dos créditos públicos. Alguns autores já se posicionam de forma mais moderada e

In: CARVALHO, Cristiano (organizador). **Direito tributário atual**. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 340.

¹⁹⁰ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 1-6.

criteriosa com relação às medidas caracterizadas como sanções políticas. Embora se trate de corrente ainda minoritária, a mesma não destoia da jurisprudência brasileira, que, apesar do discurso contrário, na prática tem declarado a legitimidade de muitas medidas restritivas de direitos fundamentais, afirmando sua compatibilidade com a ordem jurídica brasileira. Contribuiu para isso a consolidação da tese de que os direitos fundamentais não tem natureza absoluta, podendo ser restringidos, de forma proporcional, em proveito de mecanismos mais eficientes de fiscalização e de arrecadação de receitas públicas.¹⁹¹

Autores como Adriano Antônio Gomes Dutra e Onofre Alves Batista Júnior representam esta nova corrente favorável à introdução de sanções políticas tributárias. Para o primeiro, a compreensão que se formou na doutrina e na jurisprudência acerca da ilegitimidade das sanções políticas é resultante de uma concepção de Estado que já está superada, centrada na liberdade individual e no direito de propriedade, segundo uma estrita visão liberal dos direitos fundamentais. Esta é uma concepção que não mais se compatibiliza com o Estado Democrático de Direito adotado pela Constituição Federal de 1988, que reafirmou o Estado Tributário e estabeleceu uma série de bens públicos a serem fornecidos aos cidadãos, consagrando, dessa forma, o dever fundamental de pagar tributos.¹⁹²

Para Leandro Paulsen, a qualificação de uma medida restritiva de direito como válida ou inválida não pode ser feita de forma *a priori* e no plano *abstrato*, mas apenas diante de um caso concreto. Para o autor, as sanções que, em tese, seriam consideradas inválidas, podem ser admitidas pela ordem jurídica quando, diante de uma situação concreta, revelam-se proporcionais e razoáveis diante de outros

¹⁹¹ No tocante à liberdade da atividade empresarial, econômica e profissional, veja-se este importante registro da Corte Suprema brasileira ao analisar medida impugnada sob o fundamento de configurava sanção política: “É certo – consoante adverte a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal – que não se reveste de natureza absoluta a liberdade da atividade empresarial, econômica e profissional, eis que inexistem, em nosso sistema jurídico, direitos e garantias de caráter absoluto” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 413.782-8-SC**. Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julg. 17.03.2005, DJ 03.06.2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 9 jan. 2020).

¹⁹² DUTRA, Adriano Antonio Gomes. A legitimidade das sanções políticas na perspectiva do dever fundamental de pagar tributos *In: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*. Vol. 1, n. 1, (Jul./Dez. 2004), p. 9-25. Belo Horizonte: Imprensa Oficial de Minas Gerais, 2004. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/revistajuridica2008/revista2010.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

princípios e valores envolvidos. Ademais, frisa o autor, não se pode ignorar a existência de um dever fundamental de pagar tributos a que todos estão vinculados, conforme suas respectivas capacidades contributivas.

Leandro Pausen assim sintetiza sua teoria:

Como regra, o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação de habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de 'sanções políticas' [...]. Todavia, há situações específicas em que a restrição não se mostra desproporcional nem abusiva. Deve se ter em conta que o dever de pagar tributos também tem caráter constitucional e que se caracteriza como dever fundamental.¹⁹³

Quando utilizadas para conferir maior eficiência à arrecadação, desde que haja comedimento na imposição das restrições e sejam respeitados os critérios de razoabilidade e proporcionalidade, é possível compatibilizar sanções políticas com direitos fundamentais.

Não se pode ignorar o fato de que os recursos arrecadados constituem importante instrumento para a viabilização de políticas públicas destinadas a garantir os próprios direitos fundamentais.

A exigência de pagamento de tributo inerente a determinada operação pode ser válida quando a restrição ao exercício de direito estiver prevista em lei e mostrar-se proporcional, ou ainda quando a exigência se refere a tributo devido em face da própria operação que esteja sendo realizada. Assim, não haveria impedimento à exigência da prova de pagamento dos tributos incidentes sobre a importação como condição para o desembaraço e a liberação dos produtos. Da mesma forma, pode também ser exigida a prova de pagamento do imposto sobre a transmissão, como condição para a lavratura da escritura de compra e venda.¹⁹⁴

¹⁹³ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1039.

¹⁹⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1039.

As diversas concepções doutrinárias que restringem ou que permitem o emprego de sanções políticas e que costumam ser apresentadas como teses contrapostas, não são irreconciliáveis quando se evita conclusões *a priori* e *in abstrato*. Dessa forma, não se pode definir, de forma prévia e no plano abstrato, a validade ou invalidade de determinadas medidas sancionatórias, sem uma análise criteriosa de sua proporcionalidade. Esta concepção foi claramente defendida no julgamento pelo STF da Ação Cautelar nº 1.657-6-RJ, que envolvia o cancelamento de registro especial, pela Receita Federal, da empresa American Virginia Tabacos, conforme já analisado neste trabalho. Não se trata de um caso isolado, como se propala. Ao apreciar inúmeros casos concretos, o Poder Judiciário tem declarado a validade de medidas que, ao conferir maior efetividade à fiscalização e à arrecadação tributária, revelam-se em consonância com os princípios e preceitos constitucionais.

Embora ainda muito presentes os discursos da doutrina e da jurisprudência no sentido de que as sanções políticas são vedadas por violar a ordem constitucional, a prática jurisprudencial reflete outra realidade, pois muitas medidas restritivas de direitos, quando analisadas em concreto, são excepcionadas desse entendimento restritivo, ao argumento de que não configuram sanções políticas.

A questão parece ser meramente retórica. Para os que defendem que as sanções políticas são inválidas ou inconstitucionais – corrente majoritária – resta desqualificar, dessa categoria, todas as medidas que se mostrarem razoáveis e proporcionais, como faz o STF, adotando o critério de validade como elemento de definição das sanções políticas.

Por outro lado, parece muito mais adequado que se busque no plano de existência – e não no de validade – os elementos que definem as sanções políticas. Somente em um segundo momento, deve-se aferir a validade delas. Assim, será perfeitamente possível admitir a existência de sanções políticas válidas ou legítimas e sanções políticas inválidas. As primeiras – sanções políticas válidas – estariam configuradas sempre que, estando presentes os elementos de existência (restrições de direitos e intuito arrecadatório), estejam também presentes os elementos de validade (conformidade com a ordem constitucional e jurídica, notadamente no que tange à proporcionalidade e à razoabilidade). As sanções políticas inválidas seriam aquelas que, conquanto satisfaçam os elementos de existência (restrições de direitos

e intuito arrecadatário), não satisfazem os requisitos de validade relacionados à proporcionalidade, à razoabilidade ou a quaisquer outros preceitos constitucionais ou legais.

3 TESE MODERADA QUANTO AO EMPREGO DAS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

Sempre que violam os princípios constitucionais ou os direitos fundamentais, as medidas restritivas de direitos, instituídas como forma de compelir os contribuintes e devedores ao cumprimento de suas obrigações tributárias, são qualificadas como sanções políticas pela jurisprudência, que as tem declarado inconstitucionais. Esse discurso proibitivo alimenta a resistência da doutrina contra essas medidas, passando a impugnar quaisquer restrições de direitos introduzidas pelo Poder Público com intuito arrecadatário.

Todavia, em que pese o discurso judicial contrário às sanções políticas, por serem inconstitucionais, o STF tem reconhecido a legitimidade de muitas restrições impostas pela Administração Pública aos contribuintes, mesmo sob o argumento de que elas não configuram sanções políticas e por isso são válidas por não afrontar a ordem constitucional. Esse entendimento foi esposado pelo STF quando do julgamento da ADI nº 173-6-DF. Segue transcrito trecho do acórdão que evidencia esse fato:

Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.¹⁹⁵

Analisando as decisões judiciais proferidas nos julgamentos das medidas restritivas adotadas pelo poder Público com propósitos de facilitar e promover a fiscalização e a arrecadação, verifica-se a existência de nítida contradição entre os discursos contrários às sanções políticas e a declaração de validade de muitas

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 173-6-DF**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA, julg. 25.09.2008, DJe: 20.03.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

medidas restritivas de direitos que, tendo sido introduzidas por lei, satisfazem os critérios de razoabilidade e de proporcionalidade.

4 SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS EM ESPÉCIE

Apesar da retórica proibitiva que se formou no discurso da jurisprudência brasileira, que aparentemente – e somente aparentemente – rechaçaria todas as formas de sanções políticas, muitas das medidas introduzidas pelo Poder Público e submetidas a questionamento vêm sendo admitidas pelo Poder Judiciário, mesmo quando restringem direitos fundamentais e apresentam alguma finalidade arrecadatória.

Na verdade, analisando manifestações mais recentes do STF, verifica-se certo abrandamento naquele discurso proibitivo. No julgamento da ADI nº 5.135-DF, Roberto Barroso, ministro Relator, afirmou que “somente pode ser considerada ‘sanção política’ vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs”.¹⁹⁶

Com isso, o STF firma sua concepção restrita do que seja uma sanção política, não se caracterizando como tal a simples restrição de direitos fundamentais com finalidade arrecadatória. Na visão da Corte, para que as restrições de direitos fundamentais sejam caracterizadas como sanções políticas, é necessário ponderar a intensidade da restrição com a gravidade da conduta praticada pelo contribuinte, pois somente haverá sanção política se a restrição for desproporcional e irrazoável.

Entre as inúmeras medidas restritivas de direitos fundamentais, instituídas pelo Poder Público com a finalidade de facilitar a fiscalização e promover a arrecadação das receitas públicas, apenas algumas delas foram rechaçadas pela jurisprudência brasileira, enquanto outras foram consideradas em consonância com a ordem jurídica, e por isso declaradas válidas.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

O exame dessas medidas e da jurisprudência que se formou em torno delas reforça a tese defendida neste trabalho de que nem todas as sanções políticas são inválidas ou inconstitucionais. A análise de casos concretos permite, à luz dos princípios e preceitos constitucionais, qualificar algumas sanções políticas como válidas, e outras como inválidas, refutando, dessa forma, o discurso de que as sanções políticas são inconstitucionais, discurso este muito presente na jurisprudência e replicado pela doutrina.

Em meados do século XX, ainda nos primórdios das discussões sobre a validade ou não das sanções políticas, o STF editou três súmulas (70, 323 e 547) que muito influenciaram os demais órgãos jurisdicionais no julgamento das questões atinentes à validade das sanções políticas e ainda hoje permeiam todos os debates a respeito destas medidas.

Analisando as medidas rechaçadas pelas referidas súmulas, questionadas sob o fundamento de que configuravam sanções políticas, verifica-se a presença de três características, a saber: (i) foram instituídas pelo Poder Público mediante edição de atos normativos não editados pelo Poder Legislativo; (ii) restringiam, em alguma medida, direitos fundamentais; e (iii) tinham a finalidade de facilitar a fiscalização e de promover a arrecadação de tributos. As medidas, assim caracterizadas, foram consideradas inválidas por se traduzirem em meios coercitivos indiretos, voltados para a cobrança de tributos. Entendeu-se que tais sanções representavam uma via transversa, alternativa ao tradicional processo de execução fiscal, com violação do devido processo legal.

As medidas abarcadas pelas três súmulas e, portanto, proibidas pela jurisprudência do STF, são as seguintes: (i) interdição de estabelecimento (Súmula 70); (ii) apreensão de mercadorias (Súmula 323); (iii) vedação da aquisição de estampilhas (Súmula 547); (iv) proibição para despachar mercadorias nas alfândegas (Súmula 547); e (v) proibição do exercício de atividades profissionais (Súmula 547).

Algumas dessas medidas proibidas pelo STF foram mantidas ou reintroduzidas no ordenamento jurídico com outros propósitos, distintos dos meramente arrecadatários. Este é o caso da retenção e da apreensão de mercadorias, ainda hoje admitidas pela jurisprudência em circunstâncias específicas, com fundamento em razões que estão para além do fenômeno meramente fiscal.

O STF admitiu também a possibilidade de interdição de estabelecimento industrial, na medida em que declarou a validade do cancelamento do registro especial de funcionamento de empresa tabagista, em razão do inadimplemento de obrigações tributárias, uma prática contumaz que violava, dentre outros preceitos constitucionais, o princípio da livre concorrência, como já analisado neste estudo.

4.1 Interdição de Estabelecimentos Empresariais

A Interdição de estabelecimentos empresariais, como meio coercitivo para promover a arrecadação de tributos, foi vedada pelo STF através da Súmula 70, que assim preceitua: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

No âmbito do STF, consolidou-se entendimento no sentido de que a interdição do estabelecimento, como pena para compelir a empresa a pagar o débito, se traduz em medida extravagante e arbitrária, devendo o Poder Público dispor da ação de execução fiscal como meio regular e adequado para a cobrança de sua dívida ativa. A interdição das atividades empresariais, além de drástica, seria uma medida contrária à Lei e ao Estado de Direito.¹⁹⁷

Recentemente, este posicionamento sofreu abrandamento. Não se ignora o fato de que a Constituição Federal de 1988 estabelece a livre iniciativa como princípio da ordem econômica (art. 170, caput, da Constituição Federal), o qual garante o livre o exercício das atividades econômicas. Todavia, essa liberdade não tem caráter absoluto, pois está submetida a limitações legais e a outros princípios e preceitos constitucionais. Conforme o art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal, o legislador tem competência para delimitar os contornos da livre iniciativa, impondo o cumprimento de requisitos legais para o exercício de determinadas atividades econômicas.

¹⁹⁷ Assim entendeu a Suprema Corte quando do julgamento do RMS nº 9.680. Do voto do Min. Pedro Chaves, que acompanhou o Relator, colhe-se o seguinte excerto: “O Fisco já goza de muitos favores e privilégios de ordem processual e de ordem legal; cobra os seus créditos mediante certidão de inscrição e lançamento; inicia pela penhora, e ainda pretende mais. Pretende evitar, inconstitucionalmente, que a parte se defenda em Juízo, ameaçando de fechar o estabelecimento” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698**-GUANABARA. Rel. Min. HENRIQUE D’ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020).

É intuitivo que o poder de autorizar o exercício de atividade econômica, estando satisfeitos os requisitos legais, pressupõe o poder de desautorizar tal exercício, caso se constate a ausência daqueles requisitos. Embora esta afirmação pareça óbvia, não é unanimidade entre os doutrinadores.

No Direito Administrativo, a interdição de estabelecimento é amplamente admitida, com fundamento no exercício do poder de polícia, quando configurada a existência ou a possibilidade de potenciais danos à sociedade.

Por outro lado, na esfera tributária, a doutrina e a jurisprudência geralmente opõem maiores restrições ao poder sancionador, sendo a interdição de estabelecimento empresarial considerada uma medida drástica, só podendo ocorrer com a observância de rígidos requisitos legais, pois suprime a liberdade de profissão e o livre exercício de atividade econômica lícita.

No Estado de Minas Gerais, através da Lei nº 4.337, de 30.12.1966¹⁹⁸, foi instituída a penalidade de interdição de estabelecimento por motivo de inadimplência. O art. 66 da referida Lei assim estabelecia: “Poderá ser interditado o estabelecimento do contribuinte que não estiver em dia com as obrigações estatuídas na lei fiscal ou da mesma decorrente, a juízo da Secretaria da Fazenda”. A penalidade era exacerbada e logo foi revogada pela Lei nº 5.960/1972, por contrariar a jurisprudência sumulada do STF.

Leonardo Gandara reconhece que há resistências quanto ao emprego da interdição de estabelecimento por razões meramente fiscais, ainda que a medida seja plenamente admitida por razões de saúde ou ambientais.¹⁹⁹

Vale ressaltar o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, que é contrário à interdição de estabelecimento em virtude do descumprimento de obrigações tributárias. Pare ele, é preciso interpretar adequadamente o limite referido “nos termos da lei” previsto na Constituição Federal:

Nossa Carta Magna assegura a todos o exercício dos ofícios e das profissões nos termos da lei. Mas esta lei, comum, requerida pela própria carta, é para

¹⁹⁸ BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 4.337**, de 30.12.1966. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=4337&comp=&ano=1966&aba=js_textoAtualizado#texto>. Acesso em: 13 ago. 2019.

¹⁹⁹ GÂNDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 102.

explicitar a regulação do ofício ou da profissão, nunca para restringi-la em favor do “Príncipe e de seus Tributo”. O dispositivo em foco assegura aos brasileiros o livre exercício dos ofícios e das profissões, obedecidas as condições de capacidade para o exercício das mesmas. Isto sendo satisfeito, tudo o mais que o legislador ordinário fizer visando direta ou indiretamente a impedir ou restringir o exercício dos ofícios e das profissões será inconstitucional. (...) Não pode o legislador, portanto, a título de sancionar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, impedir ou mesmo restringir as atividades dos contribuintes, interditando estabelecimentos, negócios ou instrumentos de trabalho. Tais atos só serão possíveis e legítimos se exercidos com base no poder de polícia da administração pública havendo motivo real para a interferência estatal e o poder seja exercitado regularmente, sem excesso, abuso ou desvio, conforme o direito administrativo”.²⁰⁰

Há ambiguidade nesse posicionamento, que se repete na maioria da doutrina em maior ou menor grau. Essa ambiguidade reside no fato de se proibir, em regra, as sanções políticas, mas, ao mesmo tempo, admitir certas exceções. No caso acima, após veemente proibição, Sacha Calmon reconhece a legitimidade da aplicação de alguma restrição, desde que efetuada com base no poder de polícia da Administração Pública, nos casos em que há reais motivos para a interferência estatal.

Para Onofre Alves Batista Júnior, essa visão que limita as restrições estatais na área fiscal seria fruto de preconceitos. Segundo ele, “em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal e, ainda, visando a salvaguardar a contraface da prestação de benefícios coletivos, é possível à lei fiscal estabelecer a possibilidade de interdição de estabelecimentos como sanção de polícia administrativa fiscal”.²⁰¹

É preciso proteger o bem comum e o interesse público, pois a evasão fiscal lesa a coletividade de forma grave; e a sonegação não afeta apenas os serviços públicos, mas também viola a justiça fiscal, a livre concorrência e a própria liberdade de iniciativa econômica. Diante do estágio atual de evolução do Estado Brasileiro como Estado tributário, é necessário superar aquelas limitações que eram próprias do Estado Liberal, conforme leciona Onofre Alves Batista Júnior:

Mais uma vez frisamos que, no Estado Tributário Social de Direito, as funções de polícia não mais cabem nos estreitos limites da segurança, salubridade e moralidade, como pretendiam os defensores do Estado Liberal, mas o

²⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração tributária e sanção*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 432.

²⁰¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 320.

interesse público exige a sua atuação em diversos segmentos, em que o bem comum possa ser ameaçado.²⁰²

É possível encontrar equilíbrio entre o livre exercício de atividades econômicas e o interesse público. A interdição de estabelecimentos não deve ser admitida na esfera fiscal como instrumento para promover a cobrança de tributos, mas, tal como ocorre no Direito Administrativo, deve ser aceita quando necessária para afastar lesões ao interesse público mediante reiterada prática de evasão e de sonegação fiscal, conforme destaca Onofre Alves Batista Júnior no seguinte excerto:

Por certo, a interdição de estabelecimento não pode se transformar em mecanismo de cobrança de débitos fiscais, mas, em situações onde se detecta reiterada prática de sonegação fiscal, em que o interesse público é lesado insistentemente, e quando os esforços da Administração Fiscal se mostram inócuos, torna-se possível, proporcional, necessário e razoável estas medidas extremas, que, em última análise, previnem a nova ocorrência de danos aos interesses sociais e aos do próprio contribuinte, em agravamento de sua situação, para além dos arranhões que a manutenção da atividade, à margem do Direito Fiscal, causaria ao ideal de justiça fiscal, de isonomia e de concorrência leal.²⁰³

Recentemente, um dos casos mais emblemáticos de interdição de estabelecimento é o da empresa American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, cujo cancelamento do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros foi considerado válido no âmbito do STF.

Conforme Leonardo Gandara, a interdição da empresa American Virginia encontra uma razão que está além da mera inadimplência quanto às obrigações tributárias, pois o fundamento central da interdição era a exposição das pessoas aos riscos relacionados à segurança e à saúde. Na opinião do autor, a interdição de estabelecimento em razão da existência de tributos pendentes de pagamento é temerária, especialmente se os débitos estão suspensos ou garantidos. A medida é inadequada porque não cumpre os objetivos arrecadatórios, privando o contribuinte de gerar receitas para quitação das obrigações tributárias. Ademais, a medida é também desnecessária, pois existem meios processuais executórios hábeis para

²⁰² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 321.

²⁰³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 321-322.

prevenir os direitos creditórios da Administração, sem frustrar direitos fundamentais do contribuinte.²⁰⁴

A ideia de não interdição de estabelecimentos por razões de inadimplência tributária está firmemente disseminada na doutrina tributária brasileira. Segundo Marta Rodriguez de Assis Machado, citada por Leonardo André Gandara, o fechamento de uma empresa é uma medida drástica que só pode ocorrer quando atendidos requisitos rígidos, pois frustra a liberdade de profissão e o livre exercício de atividade econômica. A autora não aceita essa intervenção estatal como modalidade de sanção, pois violaria a regra da proporcionalidade, resultando num prejuízo que superaria os eventuais benefícios da medida.²⁰⁵

A decisão do STF no caso da empresa American Virginia contrariou as expectativas existentes de ampla parcela da doutrina tributária, que passou a justificar a interdição com razões que estão muito além do fenômeno estritamente fiscal, adotando, como fundamento da decisão, a violação do princípio da livre concorrência e questões outras relacionadas aos gastos com saúde pública para minimizar os males decorrentes do consumo de cigarros.

Muitos autores, como Marciano Seabra de Godói, vão mais além no tocante à ilegalidade da interdição de estabelecimentos por inadimplência. Para ele, no caso da American Virginia, ao invés de interditar o estabelecimento em razão do descumprimento de obrigações tributárias, devia o Poder Público utilizar-se de instrumentos processuais como a penhora *on-line*, a ação cautelar fiscal e a penhora do faturamento da empresa para garantir a recuperação de seus créditos.²⁰⁶ Leonardo André Gandara ratifica este entendimento ao destacar que a interdição de estabelecimentos não pode se dar por descumprimento de obrigação tributária, embora seja possível quando há exposição de pessoas a riscos de segurança ou à saúde.²⁰⁷

²⁰⁴ GÂNDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 102-103.

²⁰⁵ MACHADO, Marta Rodriguez de Assis apud GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 100-101.

²⁰⁶ GODÓI Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 131-132.

²⁰⁷ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 102-103.

Esse é também o entendimento de Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, os quais aduzem que o impedimento previsto no Decreto nº 1.593/1977, aplicado à empresa American Virgínia, configura sanção política clássica, sendo inconstitucional por violar a regra da proporcionalidade.²⁰⁸

Para Helenilson Cunha Pontes, a interdição de estabelecimentos como sanção para compelir o contribuinte a cumprir obrigações tributárias não satisfaz ao critério de proporcionalidade, pois o princípio da livre iniciativa não pode ser aniquilado pela falta de pagamento dos tributos.²⁰⁹

Em regra, a interdição de estabelecimento é medida drástica e inadequada, pois viola o princípio da proporcionalidade. Todavia, muitos dos argumentos utilizados pela doutrina para rechaçar esta medida são improcedentes, pois, no intuito de preservar os direitos do contribuinte inadimplente, terminam por ignorar direitos de outros contribuintes, violando princípios muito caros como os da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência. No caso American Virginia, a decisão do STF nada mais fez que ponderar todos esses fatores, não ignorando os efeitos malévolos de uma decisão diferente. Ao apontar instrumentos processuais tradicionais como solução para a questão em comento, a doutrina ignora a verdadeira crise de inefetividade pela qual passam aqueles instrumentos.

Padece de ingenuidade o argumento de que a empresa não deveria ser interditada para que pudesse, em atividade, auferir as receitas necessárias para quitação de suas dívidas. Na inadimplência contumaz, o verdadeiro objetivo do agente econômico é nunca quitar suas dívidas, pois é assim ele obtém a almejada e indevida vantagem competitiva.

4.2 Apreensão de Mercadorias

Não é correto afirmar peremptoriamente que a apreensão de mercadorias seja permitida, tampouco que seja proibida, pois uma ou outra coisa dependerá da finalidade da apreensão.

²⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. *In*: OSÓRIO, Fabio Medina (coordenador). **Direito sancionador**: sistema financeiro nacional. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 248.

²⁰⁹ PONTES Helenilson Cunha. **Princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialítica, 2000, p. 143.

É certo que não pode haver apreensão de mercadorias como meio coercitivo de cobrança de tributos, pois existe súmula do STF que veda tal possibilidade. Mas a apreensão é perfeitamente possível quando tiver por finalidade viabilizar a comprovação da propriedade da mercadoria ou quando se tratar de mercadoria irregular ou de uso proibido. Pode também haver retenção na importação, quando a liberação da mercadoria ficará condicionada ao pagamento dos tributos que incidem sobre a operação aduaneira.

4.2.1 Apreensão de Mercadorias como Meio Coercitivo de Cobrança

A apreensão de mercadoria como forma de forçar o pagamento de tributo foi rechaçada pelo STF que, na Súmula 323, assim pontuou a questão: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

A súmula teve como precedente o Recurso Extraordinário nº 39.933 – Alagoas, no qual, o Município de Major Izidoro se insurgiu contra acórdão do Tribunal de Justiça Alagoano que, em mandado de segurança, deferiu o pedido de contribuinte para impedir a apreensão de mercadorias como forma de cobrança de dívida fiscal. Como a medida estava prevista no Código Tributário do Município, em julgamento realizado em 18/09/1958, o Ministro Ary Azevedo Franco (relator da ação), submeteu a questão ao Pleno do STF que, em 09/01/1961, decidiu contra a apreensão de mercadorias. Em seu voto, o Ministro Ary Azevedo Franco defendeu a inconstitucionalidade da medida, entendendo que “os municípios não têm competência para dispor sobre apreensão de mercadorias ou bens, como meio de forçar o pagamento de seus tributos e multas”. O parecer do Ministério Público foi também no mesmo sentido, entendendo ser ilegal a apreensão de mercadoria como forma de cobrança de dívida fiscal, pois, não caberia ao Município fazer justiça de mão própria, quando a lei estabelece a ação executiva para cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública.²¹⁰

4.2.2 Apreensão de Mercadorias por Falsidades ou Irregularidades

No exercício regular do poder de polícia, diante de mercadoria desacompanhada de nota fiscal e nos casos de falsidade ou outro tipo de

²¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

irregularidade, podem as autoridades fiscais promover a apreensão das mercadorias mediante a lavratura de auto de infração. Qualquer apreensão de mercadoria deve ater-se às hipóteses legais e revestir-se de caráter temporário, de modo a não violar direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal, tais como: o direito de propriedade (art. 5.º, XXII), a liberdade empresarial (art. 5.º, XIII e XVIII) e o livre exercício de atividades econômicas lícitas (art. 170, parágrafo único).²¹¹

O Código Tributário do Estado de Minas Gerais (Lei nº 6.367/1975) estabelecia que a liberação de mercadorias apreendidas seria autorizada em qualquer época, se o interessado, regularizando a situação, promovesse o recolhimento do imposto, das multas e dos acréscimos devidos; ou, antes do julgamento definitivo do processo, mediante depósito administrativo da importância equivalente ao valor exigido no Auto de Infração (art. 47). Mas a exigência foi suprimida pela Lei nº 14.699/2003, do mesmo Estado, que autoriza a liberação de mercadorias apreendidas em qualquer época, quando a apreensão não seja mais necessária para a comprovação material da infração ou para a eleição do sujeito passivo; ou ainda quando o interessado comprove a posse legítima, independentemente do pagamento de tributo devido.²¹²

No âmbito federal, a importação realizada em desconformidade com as regras estabelecidas é razão suficiente para motivar a apreensão dos produtos importados.

Em razão dos interesses nacionais, é proibida a importação de determinados produtos, como é o caso de pneus e de veículos usados. Assim, a eventual entrada desses bens no território nacional configura uma grave irregularidade e implica sua apreensão e perda, a serem decretadas pelas autoridades aduaneiras, sem a necessidade de intermediação do Poder Judiciário.

O Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que regulamenta o imposto de importação, estabelece a sanção de perda do veículo transportador no caso de

²¹¹ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020.

²¹² Art. 47 - A liberação de mercadoria apreendida, conforme dispuser o regulamento, será autorizada em qualquer época, desde que:
I - a mercadoria não seja necessária à comprovação material da infração ou à eleição do sujeito passivo;
II - o interessado comprove a posse legítima, independentemente de pagamento (BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 6.763**, de 23 de dezembro de 1975. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_08.htm#art212>. Acesso em: 13 ago. 2019).

irregularidade (art. 96), mas não contempla a inadimplência tributária como infração punível. O mesmo Decreto-Lei prevê a perda de mercadoria estrangeira já desembaraçada, cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso (art. 105, XI) e também a perda de mercadoria transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e outros gravames (art. 105, XIII).²¹³

4.2.3 Retenção de Mercadorias na Importação com Finalidade Arrecadatória

Na esfera da União, é possível a apreensão de mercadorias com finalidade arrecadatória com relação aos impostos aduaneiros. No caso de importação de produtos estrangeiros, a declaração da importação e o recolhimento dos tributos inerentes constituem condição para liberação dos respectivos produtos importados.

Ao dispor sobre o imposto de importação, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, estabelece quatro modalidades de sanções aplicáveis separada ou cumulativamente, a saber: (i) perda do veículo transportador; (ii) perda da mercadoria; (iii) multa; e (iv) proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista (art. 96).²¹⁴

Nos termos do art. 105, XVI do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.804, de 03/09/1980, aplica-se a perda da mercadoria que venha a ser fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais com o objetivo de elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada.²¹⁵

Apesar dessas previsões normativas, a doutrina insiste em não admitir a apreensão de mercadorias, salvo para o levantamento de informações, o que deve ser efetuado pela Administração Pública no exercício do poder de polícia. Conforme destacado por Onofre Alves Batista Júnior, para parcela significativa da doutrina

²¹³ BRASIL. Senado Federal. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1937. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/522716/publicacao/15707865>>. Acesso em 24 Abr. 2020.

²¹⁴ BRASIL. Senado Federal. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1937. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/522716/publicacao/15707865>>. Acesso em 24 Abr. 2020.

²¹⁵ BRASIL. Senado Federal. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1937. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/522716/publicacao/15707865>>. Acesso em 24 Abr. 2020.

brasileira, a apreensão de mercadoria não deve ser realizada como instrumento para forçar o contribuinte ao pagamento de tributo.²¹⁶

4.2.4 Retenção de Mercadorias com Finalidade de Comprovação da Propriedade

Como visto, a proibição de apreensão de mercadoria não se aplica a todas as situações, mas apenas àquela efetuada exclusivamente com a finalidade de compelir o devedor ao pagamento de tributo, não sendo aplicada a regra aos tributos aduaneiros, conforme já analisado.

Como frisa Leonardo André Gandara, não pode haver apreensão de mercadoria com objetivos meramente arrecadatários, mas a apreensão deve ser admitida nos casos em que a fiscalização retém as mercadorias com o escopo de efetuar a comprovação de sua propriedade, não se caracterizando tal medida como sanção política.²¹⁷

Ao julgar dispositivo da Constituição do Estado de São Paulo, que prevê a apreensão de mercadorias quando estas estivessem desacompanhadas de documentação idônea que comprove a legitimidade da posse, o STF considerou válida a medida, nos seguintes termos:

ACÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.

2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.

3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso

²¹⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As transações administrativo-tributárias e o risco do “legalismo estéril” dos órgãos de controle. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coordenadora). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 451.

²¹⁷ GÂNDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 108.

mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.²¹⁸

Examinadas as hipóteses, pode-se concluir que a configuração de determinada medida administrativa como sanção política tributária não pode ser interpretada de forma meramente objetiva, através do simples exame da restrição em si, mas exige que seja perquirida sempre a finalidade da medida.

Sob a ótica do poder de polícia, Onofre Alves Batista Júnior qualifica a apreensão de mercadorias como uma prática legítima que tem sido adotada, com muita frequência, pela Administração Pública, visando aos seguintes propósitos: (i) garantir o pagamento de tributos; (ii) propiciar a posterior perda da mercadoria ou do bem para o Estado; (iii) possibilitar a fiscalização; e (iv) comprovar o ilícito, quando a presença física da mercadoria for necessária para isso.²¹⁹

No tocante à apreensão de documentos, leciona Onofre Alves Batista Júnior que a medida é provisória e não configura sanção, mas mero exercício do poder de polícia, pois, no momento da apreensão ainda não está configurado o ilícito, tendo a medida a finalidade de comprovar ou não a irregularidade. Neste caso, ao final os documentos podem ser utilizados no processo administrativo ou judicial como meio de prova ou serão devolvidos ao contribuinte.²²⁰ O autor ressalta ainda que a requisição de livros e de documentos constitui uma prerrogativa da Administração Fazendária e contra ela não prevalecem as disposições legais de Direto Privado que restringem o direito ao exame de livros e documentos.²²¹

A apreensão de mercadorias, quando se destina a possibilitar a fiscalização ou a servir como meio de prova em processo, não configura sanção ou penalidade, mas o exercício regular do poder de polícia, situando-se entre as garantias e privilégios do crédito tributário, conforme art. 195 do CTN, que assim dispõe:

²¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 395-0**. Rel^a. Min. CARMEN LUCIA, julg. 17/05/2007, DJU 31/08/2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479108>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

²¹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 308-309.

²²⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 309.

²²¹ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 jan. 2019.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.²²²

Como ato de polícia, a apreensão de documentos ou de mercadorias com a finalidade de possibilitar a fiscalização ou de comprovar o ilícito constitui uma medida administrativa dotada de imperatividade e de autoexecutoriedade e dispensa a autorização judicial, mesmo quando for necessário o uso da força pública para sua execução.

Embora a doutrina majoritária se oponha ao emprego da apreensão de mercadorias com a finalidade de compelir o devedor ao pagamento do débito fiscal, há manifestações da doutrina que são contrárias a esse tipo de limitação. Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior traz importantes considerações:

Entendemos lícita a apreensão de mercadorias como meio de atuação do Poder de Polícia Fiscal, como mecanismo de viabilização da Fiscalização Tributária, mas não consideramos constitucional extrapolar estes limites, ou seja, enquanto a apreensão tenha-se dado para possibilitar o exercício do Poder de Polícia, ela será lícita, pois de outro modo estar-se-ia negando a própria possibilidade do exercício do poder de polícia e estar-se-ia admitindo a possibilidade de danos a comunidade sem qualquer mecanismo de ação pelo Estado, o que seria absurdo.

Por outro lado, o Fisco dispõe de mecanismos próprios e específicos para proceder a execução dos débitos fiscais (CPC e Lei de Execuções Fiscais – Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980) e mesmo para se acautelar contra eventuais danos ao Erário (Processo cautelar do CPC e Lei das Cautelares Fiscais – Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992).²²³

Embora reverbere a posição da doutrina majoritária e da jurisprudência, que defendem a inadmissibilidade da apreensão de mercadorias e bens como meio coercitivo de cobrança, para Onofre Alves Batista Júnior, não se deve impor ao Poder Público uma lista fechada dos instrumentos arrecadatórios, pois, nesse campo, o legislador tem amplos poderes para, verificada a inefetividade dos mecanismos existentes, estabelecer novos instrumentos, inclusive sancionatórios, que possam

²²² BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 mar. 2017.

²²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 313.

propiciar a arrecadação dos créditos públicos com eficiência. O que a Administração não pode é extrapolar os limites do Poder de Polícia.²²⁴

Ora, muitas das medidas denominadas e questionadas como sanções políticas nada mais são que estes novos instrumentos arrecadatários ou sancionatórios, introduzidos pelo Poder Público, como forma de minimizar os efeitos malévolos da inefetividade daqueles mecanismos tradicionais existentes – notadamente a ação de execução fiscal – de modo a propiciar mais eficiência às ações arrecadatárias do Estado.

4.3 Proibições de Aquisição de Estampilhas, Despacho de Mercadorias nas Alfândegas e Exercício de Atividades Profissionais.

As proibições de aquisição de estampilhas, de despacho de mercadorias nas alfândegas e de exercício de atividades profissionais como meios indiretos para compelir os contribuintes inadimplentes a se regularizarem perante o Fisco foram todas rechaçadas pelo STF, através da Súmula 547, que assim estabelece: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

A súmula, aprovada em 03.12.1969, consolidou no STF uma jurisprudência contrária às sanções previstas nos Decretos-Lei nº 5/1937, nº 42/1937 e nº 3.336/1941, que autorizavam o emprego dessas restrições como forma de promover a arrecadação de tributos. Entendeu o referido tribunal que tais restrições configuram sanções políticas.

A súmula foi editada tomando como base quatro recursos extraordinários que foram julgados em 1967 e 1968. No RE nº 63.045-SP, o Pleno do STF decidiu que “não é lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito”.²²⁵

²²⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 313-314.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.045-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 11.12.1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160195>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

No RE nº 64.054-SP, a Segunda Turma do STF decidiu, de forma unânime, “que não sobrevivem, no direito atual, as medidas restritivas das atividades profissionais, lícitas, dos contribuintes, que os Dec-leis nºs 5 e 42, de 1937, autorizavam”.²²⁶

No RE nº 60.664-RJ, o Tribunal decidiu que é indevida a proibição do exercício de atividades mercantis em razão de estar o contribuinte em débito com a Fazenda Nacional.²²⁷ No RE nº 63.047-SP, o Tribunal Pleno do STF decidiu que a interdição de transacionar com o Fisco, prevista no Decreto-Lei nº 5, de 1937, é inconstitucional por configurar o bloqueio de atividades lícitas.²²⁸

No tocante às estampilhas, trata-se de instrumento arcaico de arrecadação tributária que consistia na colagem de selos (pequenas estampas) nos livros fiscais. No Brasil e em Portugal esta palavra é normalmente empregada para designar a forma de pagamento de serviços postais. É neste sentido que Antenor Nascentes assim define o verbete “estampilha, selo (do correio)”:

Pequena estampa, com a indicação de um valor em dinheiro, a qual se cola nas cartas, cartões-postais e outros papéis que se remetem pelo correio. O primeiro nome se usa em Portugal; o segundo, em Portugal e no Brasil. No Brasil, estampilha era a pequena estampa, também com valor indicativo, a qual se cola nos requerimentos, nos recibos, notas promissórias, documentos apensos, etc., e que em Portugal se chama selo de estampilha”.²²⁹

Este arcaico meio de pagamento de tributos foi largamente empregado com relação ao imposto sobre consumo (atual IPI), ao imposto do selo federal (atual IOF) e ao imposto sobre vendas mercantis, posteriormente transformado no imposto sobre vendas e consignações (atual ICMS).²³⁰

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 64.054-SP**. Rel. Min. ALIOMAR BELEIRO, julg. 05.03.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160997>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 60.664-RJ**. Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, julg. 05.03.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158223>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

²²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.047-SP**. Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, julg. 14.02.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

²²⁹ NASCENTES, Antenor. **Dicionário de sinônimos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1981, p. 251.

²³⁰ MORAES, Oswaldo de. **Dicionário de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1973, p. 93-94.

A restrição à aquisição de estampilha, que remonta à Velha República, era aplicada ao contribuinte em débito com a Fazenda Pública (contribuinte remisso) e foi instituída pelo Decreto nº 17.464, de 06.10.1926, que, ao regulamentar o imposto federal sobre consumo, proibiu a venda de estampilhas aos contribuintes inadimplentes ou que estivessem irregulares para com a Fazenda Pública:

Art. 48. Não serão vendidas estampilhas:

- a) aos contribuintes não registrados;
- b) aos devedores de multas e sonegações, que, depois de 30 dias, contados da data da respectiva intimação, não as tiverem pago ou depositado;
- c) aos responsáveis ou fiadores que não houverem solvido no prazo legal os seus compromissos para com a Fazenda.²³¹

Com o Decreto nº 22.061, de 09.11.1932, a restrição foi novamente prevista para o imposto proporcional sobre as vendas mercantis:

Art. 25. O pagamento do imposto terá lugar em estampilhas adesivas especiais, adquiridas por meio de guias, (modelo n. 7), em duplicata na Recebedoria do Distrito Federal e nas Alfandegas nos Estados, e em triplicata nas demais repartições arrecadadoras, guias que devem ser assinadas pelo contribuinte ou seu representante, e exibidas aos agentes do fisco quando solicitadas, fazendo-se a venda das estampilhas pelo modo que o Governo entender mais conveniente, contanto torne fácil a sua aquisição em todo o território brasileiro, sendo responsabilizados os chefes das repartições de Fazenda que, por não providenciarem em tempo, conforme lhes competir, derem causa à sua falta nas estações arrecadadoras ou onde quer que venham a ser vendidas.

[...]

§ 8º Não serão vendidas estampilhas do imposto de vendas mercantis aos devedores de impostos e multas por infração deste regulamento que, depois de findo o prazo legal, não tiverem pago ou depositado a importância de seu débito, bem assim aos responsáveis ou fiadores de tais devedores, depois de regularmente intimados. Uns e outros não poderão obter ou transferir para outrem a sua inscrição, nem alterar a firma concessionária da mesma sem prévio pagamento ou depósito das importâncias em débito, salvo dissolução por morte de sócio.²³²

Posteriormente, já na Era Vargas, o Decreto-Lei nº 5, de 13.11.1937, estendeu a restrição aos demais tributos federais, atraindo forte resistência dos contribuintes. Duas décadas depois, a restrição seria qualificada como sanção política e declarada inconstitucional pelo STF.²³³

²³¹ BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1926. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D17464.htm. Acesso em: 24 nov. 2018.

²³² BRASIL. Câmara do Deputados. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1926. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22061-9-novembro-1932-505780-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 nov. 2018.

²³³ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 5**, de 13 de novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del0005.htm. Acesso em: 19 Jul. 2018.

A proibição do exercício de atividades profissionais, imposta aos contribuintes para compeli-los ao pagamento dos tributos, foi também afastada pelo STF na mesma súmula.

Na classe dos advogados, a suspensão do exercício das atividades profissionais foi posteriormente reintroduzida pelo Estatuto da OAB (Lei nº 8.906/1994), no caso de inadimplência quanto ao pagamento à OAB de contribuições, multas e preços. O art. 34, XXIII, dessa Lei, tipifica, como infração disciplinar, “deixar de pagar as contribuições, multas e preços de serviços devidos à OAB, depois de regularmente notificado a fazê-lo”. E o art. 34, II, combinado com o art. 37 dessa norma, estabelece que a suspensão das atividades é aplicável, entre outras hipóteses, para a infração definida no inciso XXIII do art. 34, acarretando ao infrator a interdição do exercício profissional, em todo o território nacional, até que satisfaça integralmente a dívida (art. 37, § 2º, da Lei nº 8.906/1994).

Ainda não há jurisprudência consolidada quanto à compatibilidade ou não dessas restrições com a Constituição Federal que, em seu art. 5º, XIII, assim dispõe: “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.²³⁴

Por maioria, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região afastou a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do art. 37 da Lei nº 8.906/94, declarando, dessa forma, a validade da sanção disciplinar de suspensão do exercício profissional de advogado por inadimplemento junto à Ordem dos Advogados do Brasil. Houve interposição de Recurso Extraordinário contra a decisão do Tribunal Regional e o STF reconheceu a repercussão geral da controvérsia, ainda pendente de julgamento naquela Corte Suprema. O Parecer do Ministério Público sobre a questão foi no sentido de que a referida restrição ofende o direito fundamental de liberdade de exercício profissional, configurando meio coercitivo para a cobrança das anuidades, sendo a ação de execução fiscal meio menos gravoso que serve igualmente ao fim almejado.²³⁵

²³⁴ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020.

²³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 647.885-RG-RS**. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Disponível em:

4.4 Perdimento ou Confisco de Bens

O princípio constitucional que veda o confisco de bens está restrito ao campo da imposição tributária, representando uma limitação ao poder de tributar, mas não limitando o exercício do poder sancionador do Estado. Com efeito, a Constituição Federal de 1988 estabelece a perda de bens como modalidade de pena, ao lado de outras modalidades, tais como: privação ou restrição da liberdade, multas, prestação social alternativa e da suspensão ou interdição de direitos.²³⁶

Na esfera penal, o confisco ou perda dos instrumentos e do produto do crime é questão pacífica na doutrina e na jurisprudência. Na esfera administrativa, a penalidade é também admitida de forma pacífica. As divergências estão restritas à necessidade ou não de intermediação do Poder Judiciário para que se opere a perda.

Segundo Onofre Alves Batista Júnior, o trânsito de mercadoria, desacompanhada de documento fiscal por parte de um contribuinte reincidente e infrator contumaz, pode ensejar decretação, pela Administração, da perda de bens, mas a concretização dessa medida exigiria a intermediação do Poder Judiciário, pois, segundo o autor, a Administração tem poder auto executório para apreender mercadoria, mas não para implementar efetivamente a perda. Contrariando o entendimento doutrinário já consolidado, o autor defende que a Administração Pública pode aplicar a pena de perda de mercadoria, se assim dispuser expressamente a lei, porém, a lei tributária não pode abrir a auto executoriedade para o Fisco, uma vez que a efetivação da pena, ou seja, a concretização dela, com a privação do bem, exige o devido processo legal, com oportunidade de defesa ao contribuinte, mesmo que em sede de embargos.²³⁷

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6092794>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

²³⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 13 mai. 2019).

²³⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 315-316.

Esse entendimento que limita a autoexecutoriedade da Administração Tributária não se mostra adequado. Se ela constitui um dos atributos do poder de polícia, como pode ficar restrita à aplicação da penalidade – que sequer configura medida executiva – e ausente com relação à execução da penalidade? Em todo caso, a perda de bens constitui penalidade grave que deve guardar a devida proporcionalidade com a infração, não podendo ser aplicada em razão da simples inadimplência do contribuinte. Todavia, diante da existência de fraudes ou de sonegação fiscal a medida se torna admissível.

Apesar da doutrina majoritária rejeitar a perda de bens como penalidade administrativa, esta sanção é admitida com relação às mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular, caso em que, além da sanção administrativa da perda do bem, o infrator sofre também a pena correspondente ao crime de contrabando.²³⁸

Dispõe o art. 237 da Constituição Federal que “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”.²³⁹ Com base nesse dispositivo constitucional e no interesse nacional, é proibida a importação de determinadas mercadorias como, p. ex., veículos usados e pneus usados.

Os artigos 104 e 105 do Decreto-Lei nº 37/1966²⁴⁰ e os artigos 23 a 27 do Decreto-Lei nº 1.455/1976²⁴¹, regulamentados pelo Decreto nº 6.759/2009²⁴², cominam as penalidades de apreensão e perdimento dos bens. Estão sujeitas ao perdimento as mercadorias internalizadas pelas fronteiras terrestres do Brasil, quando desacompanhadas de declaração de importação e sem o pagamento dos tributos devidos.

²³⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 318.

²³⁹ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020.

²⁴⁰ BRASIL. Senado Federal. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1937. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/522716/publicacao/15707865>>. Acesso em 24 Abr. 2020.

²⁴¹ BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 1.455**, de 7 de abril de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1455.htm>. Acesso em 24 Abr. 2020.

²⁴² BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em 24 Abr. 2020.

Para Leandro Paulsen, enquanto sanção, a perda de bens é aplicada no descumprimento de normas administrativas que vedam a importação de determinados produtos – como, por exemplo, pneus usados; no descumprimento das regras de importação; e, ainda, em função da violação de legítimas obrigações tributárias acessórias, nem sempre correspondendo a tipificações penais.²⁴³

O perdimento de bens tem natureza híbrida, assumindo a natureza de ilícito penal e de sanção administrativa. Neste último caso, conforme Heleno Taveira Torres, “a sanção de perdimento de bens tem tanto caráter de intervenção típica de poder de polícia quanto de modalidade própria de sanção tributária”.²⁴⁴

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 95.693, proferido em 1982, a Primeira Turma do STF decidiu pela constitucionalidade da pena de perdimento aplicada pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, em razão do abandono das mercadorias importadas, pois o importador não deu início ao processo de desembaraço aduaneiro no prazo legal de 90 dias, previsto no art. 23, II, do Decreto-Lei nº 1.455/77. O Acórdão, da relatoria do Ministro Alfredo Buzaid, traz a seguinte ementa:

1. Tributário. Decreto-Lei nº 1.455/77. Importação. Mercadorias importadas e descarregadas no porto, a cujo respeito não se iniciou no prazo legal o processo de despacho aduaneiro.
2. O simples decurso do prazo caracteriza o abandono, não havendo na lei qualquer regra que obrigue a prévia notificação do importador.
3. O decreto-lei nº 1.455/77 não tem eiva de inconstitucionalidade, porque foi editado na conformidade do art. 55 da Constituição da República; e não ofende o art. 153, § 11, que se refere a perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício da função pública.

4. A aplicação do Decreto-lei 37/66 não foi pré-questionada na decisão recorrida, não tendo a recorrente oferecido embargo de declaração. Sumulas 282 e 356.
Recurso extraordinário não conhecido.²⁴⁵

No julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 875-PR, o TRF da 4ª Região decidiu em conformidade com o entendimento formado pelo STF no

²⁴³ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1038.

²⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária**. RET 49, Mai-Jun. 2006.

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 95.693-0-RS**. Rel. Min. ALFREDO BUZAID, julg. 03.08.1982, DJ: 03.09.1982. Disponível em:

Recurso Extraordinário acima referido. Da decisão do TRF4, extrai-se o seguinte excerto:

[...]

2. O Egrégio Supremo Tribunal Federal já declarou a constitucionalidade da pena de perdimento por danos causados ao Erário, por haver previsão expressa na CF de 1967 (RExt n.º 95.693/RS, Rel. Min. Alfredo Buzaid). A falta de previsão expressa na CF/1988 não importa concluir por sua inconstitucionalidade ou não recepção. Através do devido processo legal, o direito de propriedade pode ser restringido, porque não absoluto. A validade do perdimento é nossa própria tradição histórica de proteção ao Erário. A aplicação do perdimento obedece à razoabilidade, pois a sua não aplicação implica aceitar que alguns se beneficiem às custas de toda a sociedade.

3. É improcedente a alegação de que a pena de perdimento, após a CF/1988, só poderia decorrer de condenação criminal. Ela é possível também em procedimento administrativo fiscal

4. Mercadoria importada pode ser retida pela autoridade alfandegária para que se apure a ocorrência de irregularidade punível com a pena de perdimento, desde que estejam demonstrados veementes indícios de sua existência (art. 68 da Medida Provisória n.º 2158/01).

[...].²⁴⁶

Embora o STF não tenha conhecido o Recurso Extraordinário nº 95.693, utilizou-se dele para afirmar, de forma categórica, a constitucionalidade da perda de bens decretada pela Administração Pública como medida sancionatória e a matéria foi pacificada no âmbito da jurisprudência brasileira.

4.5 Exigência de Regularidade Fiscal

A exigência de comprovação de regularidade fiscal está presente na legislação tributária dos diversos entes políticos. A regularidade é exigida como condição para a prática de inúmeros atos jurídicos e como requisito para o exercício de alguns direitos fundamentais.

A exigência está prevista na Constituição Federal, com relação às contribuições da seguridade social (art. 195, § 3º, da CFB/1988), no Código Tributário Nacional, quanto aos tributos em geral (arts. 193 e 205, do CTN), e em outros diplomas normativos, conforme será analisado.

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189133>> Acesso em: 22 jan. 2020

²⁴⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. **AMS nº 2005.70.08.000875-6-PR**. Rel. MARCIANE BONZANINI, julg. 22.01.2008, DE: 05.03.2008. Disponível em: <<https://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1273263/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-875>>. Acesso em: 8 fev. 2020.

4.5.1 Regularidade Fiscal Quanto às Contribuições da Seguridade Social

A comprovação de regularidade fiscal está presente na legislação tributária dos diversos entes políticos. Trata-se de medida exigida como condição para a prática de inúmeros atos e como requisito para o exercício de diversos direitos.

No tocante aos débitos previdenciários, a prova da inexistência de débito é exigida para a prática de diversos atos. A exigência está prevista no art. 47 da Lei nº 8.212/1991, que assim dispõe:

Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).

I - da empresa:

- a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou creditício concedido por ele;
- b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;
- c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa;
- d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - do proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, salvo no caso do inciso VIII do art. 30.

[...] ²⁴⁷

Embora a exigência de regularidade fiscal não se restringe às contribuições da seguridade social, a única previsão constitucional expressa refere-se a essas contribuições, quando determina que “a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios” (art. 195, § 3º, CFB/1988).²⁴⁸

²⁴⁷ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.212**, de 24.07.1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212compilado.htm>. Acesso em: 24 jan. 2020.

²⁴⁸ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 2 mai. 2019.

4.5.2 Regularidade Fiscal Quanto aos Tributos em Geral

Em sentido mais amplo, o Código Tributário Nacional autoriza ao legislador ordinário estabelecer prova de quitação de determinado tributo, a ser efetuada por meio de certidão negativa de débito:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.²⁴⁹

O mesmo diploma legal dispõe ainda que, desde que expressamente autorizado em lei, podem os entes tributantes impor restrições aos contribuintes que não comprovarem a quitação de seus tributos:

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.²⁵⁰

É importante salientar que o art. 206 do CTN autoriza a liberação de certidão com os mesmos efeitos da certidão negativa de débitos quando os créditos existentes não estejam vencidos, estejam em curso de cobrança executiva com a penhora efetivada ou créditos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos art. 151 do CTN.²⁵¹

Para Hugo de Brito Machado, na exigência de certidão de regularidade fiscal, há conflito entre a proteção legal dispensada ao crédito tributário e o direito do

²⁴⁹ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 mar. 2017.

²⁵⁰ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 mar. 2017.

²⁵¹ Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. (BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 mar. 2017).

contribuinte de não ser compelido a antecipar pagamentos (*solve et repete*) e de defender-se contra exigências tributárias indevidas.²⁵²

Ricardo Lopes Becho também defende a invalidade do art. 193 do CTN por entender que, ao impedir a prática do ato de participar de concorrência pública, este comando legal configura uma sanção político-administrativa.²⁵³

Esses posicionamentos doutrinários não se mostram adequados. A exigência de regularidade fiscal para a prática de determinados atos jurídicos não apresenta natureza de sanção política, nem sequer de sanção jurídica, pois configura, na verdade, mero requisito legalmente estabelecido para a realização de outros atos ou o exercício de outros direitos.

4.5.3 Regularidade Fiscal como Requisito para a Prática de Atos Jurídicos

Há situações em que a lei exige prova de regularidade fiscal, prevalecendo o entendimento favorável a essa exigência, com suporte nos argumentos de razoabilidade e proporcionalidade. Essas situações não se configuram como sanções políticas tributárias, muito embora exista quem queira assim qualificá-las.

Uma destas situações é a contratação com o Poder Público. Conforme Leonardo André Gandara, em que pesem algumas críticas da doutrina, não parece haver desproporcionalidade ou irrazoabilidade na exigência de regularidade fiscal para fins de contratação com o Poder Público. Lembra o autor que, conforme consagrado pela jurisprudência brasileira, é lícito ao Estado aferir a capacidade de adimplemento das obrigações, inclusive tributárias, das pessoas físicas e jurídicas com as quais ele estabelece relações contratuais ou de outra natureza.²⁵⁴

Na ADI nº 173-6-DF, o STF chegou a sinalizar pela inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 7.711/1988, os quais exigiam a quitação de tributos como condição para a prática de atos da vida civil e empresarial, inclusive no âmbito dos processos licitatórios. Todavia, o julgamento da ação foi prejudicado em face da perda parcial de seu objeto. É que a Lei nº 8.666/1993 substituiu aquela exigência de

²⁵²MACHADO, Hugo de Brito. Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do Fisco. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 118, Jul. 2005. São Paulo: Dialética, 2005, p. 63.

²⁵³BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1102.

²⁵⁴GÂNDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 98.

quitação de tributos pela exigência de mera comprovação de regularidade fiscal no âmbito dos processos licitatórios.²⁵⁵

A regularidade fiscal não se confunde com a ausência de débitos. Há regularidade fiscal nas situações em que existam débitos que estejam com suas exigibilidades suspensas por quaisquer das hipóteses legais (moratória, depósito do montante integral, liminar em processo judicial, parcelamento etc) ou ainda quando, estando a cobrança na fase executiva, exista garantia idônea e suficiente formalizada nos autos, conforme preconiza o art. 206, do CTN.

Ademais, com a Lei nº 13.606/2018, os devedores podem antecipar a garantia de seus débitos mesmo antes do ajuizamento da execução fiscal. Esta lei veio suprir uma lacuna normativa que até então era contornada pela caução antecipatória de penhora, obtida mediante a proposição de uma ação cautelar.

Situação semelhante ocorreu com restrição introduzida pela Lei Complementar nº 123/2006²⁵⁶, que proibiu a adesão ao Simples Nacional das microempresas ou empresas de pequeno porte que estivessem em débito com a Fazenda Pública. Atentando para o princípio da proporcionalidade, o STF declarou a constitucionalidade dessa exigência ao julgar o Recurso Extraordinário nº 627.543-RS, de cuja ementa extrai-se o seguinte excerto:

[...]

2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.

[...]

4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na

²⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 173-6-DF**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA, julg. 25.09.2008, DJe: 20.03.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

²⁵⁶ A referida Lei Complementar assim estabelecia: “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: [...] V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa” (BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Aceso em: 20 jan. 2020.

espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo.²⁵⁷

Nesse julgamento, o STF aprovou a seguinte tese: “É constitucional o art. 17, V, da Lei Complementar nº 123/2006, que veda a adesão ao Simples Nacional à microempresa ou à empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa”.²⁵⁸

A exigência de regularidade fiscal para fins de habilitação em processo licitatório, prevista nos artigos 27, IV, e 29, III, da Lei nº 8.666/1993, foi admitida pelo STJ no julgamento do REsp nº 974.854-MA, de cuja ementa destaca-se:

ADMINISTRATIVO. LICITAÇÃO. HABILITAÇÃO. REGULARIDADE FISCAL. CERTIDÕES. PRAZO DE VALIDADE. NÃO-FORNECIMENTO PELO MUNICÍPIO. ART. 535 DO CPC. EFEITOS INFRINGENTES DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

[...]

3. A exigência de regularidade fiscal para habilitação nas licitações (arts. 27, IV, e 29, III, da Lei nº 8.666/93) está respaldada pelo art. 195, § 3º, da C.F., todavia não se deve perder de vista o princípio constitucional inserido no art. 37, XXI, da C.F., que veda exigências que sejam dispensáveis, já que o objetivo é a garantia do interesse público. A habilitação é o meio do qual a Administração Pública dispõe para aferir a idoneidade do licitante e sua capacidade de cumprir o objeto da licitação.

4. É legítima a exigência administrativa de que seja apresentada a comprovação de regularidade fiscal por meio de certidões emitidas pelo órgão competente e dentro do prazo de validade. O ato administrativo, subordinado ao princípio da legalidade, só poderá ser expedido nos termos do que é determinado pela lei.

[...].²⁵⁹

A comprovação regularidade fiscal perante a Fazenda Pública é também exigida quando do credenciamento e do recredenciamento das instituições de ensino superior. Para Maria Ednalda de Lima, esta exigência seria indevida, pois não se encontra estabelecida na Constituição Federal nem tampouco na Lei de Diretrizes

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 627.543-RS**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julg. 30.10.2013, DJe: 29.10.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 627.543-RS**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julg. 30.10.2013, DJe: 29.10.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

²⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 974.854-MA**. Rel. Min. CASTRO MEIRA, julg. 06.05.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=777602&num_registro=200701779532&data=20080516&formato=HTML>. Acesso em: 20 jan. 2020.

Básicas da Educação (LDB). Para ela, a medida viola o princípio da livre iniciativa e o livre exercício das atividades econômicas.²⁶⁰

Por outro lado, Leonardo André Gandara entende que a exigência é cabível, pois o Estado pode e deve monitorar a capacidade das entidades educacionais adimplirem suas obrigações, inclusive as obrigações tributárias. Além disso, esta exigência não condiciona o exercício da atividade educacional ao pagamento dos tributos devidos, mas à existência de regularidade fiscal, o que é diferente. E o contribuinte pode discutir judicialmente as imposições com as quais não concorde.²⁶¹

A regularidade fiscal foi também estabelecida como condição para liberação do registro das empresas e dos membros do quadro societário no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ). A inexistência de pendências fiscais da pessoa jurídica como condição para o registro das empresas no CNPJ foi prevista em diversas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, mas a restrição foi afastada pelo Poder Judiciário sob o fundamento de que extrapolava os limites da Lei nº 5.614/1970, criando obrigação que a Lei não previa. Ademais, entendeu-se que a exigência violava também o princípio constitucional do livre exercício de atividade econômica.²⁶²

Sobre esta matéria, houve importante debate no julgamento de Recurso Extraordinário nº 207.946. O Recurso foi interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que considerou válido o indeferimento de inscrição de pessoa jurídica no Cadastro de Contribuintes do ICMS porque um dos sócios da sociedade, coobrigado com esta, possuía débitos com a Fazenda Estadual. Nas duas instâncias ordinárias considerou-se legítima a exigência do Código Tributário Estadual de Minas Gerais que condicionava o registro de pessoas jurídicas no cadastro de

²⁶⁰ LIMA, Maria Ednalda de. Inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de certidão negativa de débito para credenciamento e credenciamento de instituição de educação - autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimentos de cursos superiores. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 116, maio, p. 99-107. São Paulo: Dialética, 2005.

²⁶¹ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 98.

²⁶² Nesse sentido, veja-se a seguinte ementa de acórdão proferido no Tribunal Regional Federal da 4ª Região: "NEGATIVA DE INSCRIÇÃO NO CNPJ. EMPRESA COM PENDÊNCIAS FISCAIS. IN N. 02/01. PRINCÍPIO DA LIVRE ATIVIDADE ECONÔMICA. A Instrução Normativa – SRF 02/01 extrapolou os limites da Lei 5.614/70, restringindo o deferimento de CNPJ às pessoas jurídicas em dia com suas obrigações tributárias. A negativa de cadastro, sob tal argumento, viola o princípio da livre atividade econômica" (BRSIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. **AMS nº 2001.71.00.035784-1-RS**, Rel. Des. Fed. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, abr. 2004).

contribuintes à apresentação de certidão negativa dos sócios. No âmbito do STF, o relator do recurso, Ministro Menezes Direito, também entendeu que a exigência era legítima. De seu voto, colhe-se o seguinte excerto:

É de ser mantida a decisão do Tribunal de origem. A exigência é de que seja apresentada a certidão negativa de débito perante a Fazenda Estadual referente aos sócios. Ora, se um deles apresenta-se como devedor da Fazenda, direito tem o Estado de negar o registro pretendido, não ofendendo a decisão a regra do art. 5º, XIII, da Constituição Federal. Não há, por outro lado, nenhum suporte para a alegação dos recorrentes quanto ao fato de tratar-se apenas de dívida como co-obrigado de outra empresa. Isso não desqualifica a afirmação de que existe o débito. Existindo o débito, não há como apontar-se violação de direito líquido e certo diante da disciplina legal estadual.²⁶³

Ao fim, nesta questão, venceu a tese de que a exigência constituía ato coercitivo impróprio. Com efeito, entendeu a Primeira Turma, vencido o Relator, que “descabe condicionar integração, a quadro societário, de pessoa jurídica de direito privado ao fato de o pretendente estar em dia com as obrigações tributárias”.²⁶⁴

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça entendeu, como legítima, a exigência legal de capacidade econômica dos sócios como condição para a inscrição da pessoa jurídica no cadastro de contribuintes. A decisão foi proferida no RMS nº 21.033-SE, de cuja ementa extrai-se o seguinte excerto:

ADMINISTRATIVO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE SERGIPE (CECESE). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DOS SÓCIOS (ART. 150, INCISO I, ALÍNEAS “D” E “F”, DO RICMS). LEGALIDADE DO ATO. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO A SER AMPARADO NA VIA MANDAMENTAL.

1. O indeferimento de inscrição de pessoa jurídica, com fulcro no Regulamento local do ICMS, além de obedecer ao princípio da legalidade, conjura a liquidez e a certeza exigíveis pelo writ. Precedentes do STJ: RMS 22800/SE, PRIMEIRA TURMA, DJ de 18/12/2008; e RMS 23284/SE, PRIMEIRA TURMA, DJ de 11.10.2007

2. *In casu*, o indeferimento da inscrição da impetrante no CACESE (Cadastro de Contribuintes de Sergipe), com supedâneo no art. 152, do RICMS, em razão da divergência entre os dados informados pelos sócios, por ocasião da entrevista junto à SEFAZ/SE, e os dados constantes da documentação acostada ao pedido de inscrição, especialmente no que concerne à descrição

²⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 207.946-2-MG**. Rel. Min. MENEZES DIREITO. Rel. para o Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, julg. 20.05.2008. Publ. 05.06.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595395>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

²⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 207.946-2-MG**. Rel. Min. MENEZES DIREITO. Rel. para o Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, julg. 20.05.2008. Publ. 05.06.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595395>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

da atividade desenvolvida pela empresa, bem como a ausência de demonstração da capacidade econômico-financeira dos sócios para desenvolver a atividade comercial pretendida adimplindo as obrigações tributárias (art. 150, inciso I, alíneas "d" e "f"), não revela ato abusivo ou arbitrário, por isso que respaldado na legislação estadual e nas provas constantes do relatório de fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe.²⁶⁵

Embora as decisões provenham de instâncias judiciais diversas, o confronto delas e a análise dos fundamentos argumentos vitoriosos nos debates evidenciam a existência de verdadeira repulsa à ação arrendatária do Estado, notadamente quando introduz novos mecanismos para fazer frente à inefetividade do meio tradicional de cobrança. Para a maioria dos atores envolvidos nestes debates, seja no âmbito da doutrina, seja no universo da jurisprudência brasileira, não importa a demonstração da ineficácia quase absoluta da ação de execução fiscal como instrumento de cobrança, o Poder Público deve, em prestígio aos direitos fundamentais, restringir sua atividade arrecadatória a este instrumento tradicional. Ocorre que este discurso conflita com duas premissas que não podem ser ignoradas. A primeira delas é que os direitos fundamentais têm custos que são garantidos por meio das receitas arrecadadas pelo Estado. A segunda premissa, já consagrada no nosso ordenamento jurídico, é que os direitos fundamentais não gozam de natureza absoluta.

Ainda no contexto da exigência de regularidade fiscal como condição para a prática de determinados atos ou para o exercício de certos direitos, há importante discussão em torno da exigência de certidão negativa de débito (CND) para a alienação de imóveis. A exigência está prevista no art. 47 da Lei nº 812/1991, que impõe a exigência de CND, fornecida pelo órgão competente, no caso de alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo e também na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa.²⁶⁶

Alguns entendem que a exigência não apenas viola o direito de propriedade ao dificultar a transferência dos bens imóveis, mas também afeta o princípio da livre

²⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **RMS nº 21.033-SE**. Rel. Min. LUIZ FUX. 15.12.2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=935816&num_registro=200501992131&data=20100317&formato=PDF>. Acesso em: 24 jan. 2020.

²⁶⁶ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.212**, de 24.07.1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212compilado.htm>. Acesso em: 24 jan. 2020.

iniciativa. Esta é a posição de Leonardo André Gandara, segundo o qual “a exigência de CND na transferência de imóveis é inconstitucional porque viola o direito de acesso ao Judiciário para discutir o crédito tributário, além de violar a regra da proporcionalidade e os princípios da livre iniciativa e da propriedade”.²⁶⁷

Em que pesem as muitas divergências existentes, há inúmeras decisões judiciais que não apenas admitem a exigência de CND, mas estendem a exigência também com relação aos débitos não previdenciários, o que faz todo sentido, pois ambos possuem a mesma natureza tributária.²⁶⁸

4.6 Protesto de Certidão de Dívida Ativa

O protesto extrajudicial de títulos ou documentos de dívida encontra-se regulado pela Lei nº 9.492/1997, que assim define este ato: “Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”.²⁶⁹

No contexto das inúmeras impugnações contra o protesto das certidões da dívida ativa, a Lei nº 12.767/2012 introduziu expressamente a possibilidade de protesto destas certidões mediante a inclusão de parágrafo único ao art. 1º da Lei do protesto, o que fez nos seguintes termos: “Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”.²⁷⁰

²⁶⁷ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 107.

²⁶⁸ Nesse sentido, veja-se o seguinte excerto de julgado: APELAÇÃO CÍVEL. REGISTRO DE IMÓVEIS, SUSCITAÇÃO DE DÚVIDA. ALIENAÇÃO DE BENS DO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA PARA PAGAMENTO DE COTA DE CAPITAL SOCIAL. APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). A averbação e o registro de qualquer documento ou título no Registro de Imóveis deve se submeter ao procedimento atinente. Tratando-se de pretensão de registro de alienação ou oneração de bem imóvel, é obrigatória a apresentação de certidão negativa de débitos previdenciários e tributos federais, conforme dispõe o art. 47 da Lei n. 8.212/91, mormente quando a parte não se enquadra nas hipóteses de dispensa legal. APELAÇÃO DESPROVIDA. (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 70069135887 (nº CNJ: 0123782-78.2016.8.21.7000)**, DJ: 16.06.2016).

²⁶⁹ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.492**, de 10 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 21 jul. 2020.

²⁷⁰ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.767**, de 27 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25>. Acesso em: 21 jul. 2020.

Muitos são os efeitos atribuídos ao protesto. Um deles é a publicidade, pois este ato torna pública a existência da dívida vencida e não paga, atestando a inexecução da obrigação e comprovando a mora do devedor, conforme o art. 1º da Lei nº 9.492/97, acima transcrito.

O protesto também se traduz numa forma alternativa e efetiva de cobrança de dívida. Este efeito decorre do fato de normalmente a publicidade do protesto chegar ao conhecimento dos órgãos de proteção ao crédito, acarretando certo constrangimento ao devedor, o qual se caracteriza por sua legalidade e proporcionalidade. O resultado é alcançado mediante a persuasão do devedor a adimplir a dívida para evitar que seu nome seja inscrito nos órgãos de proteção ao crédito.

Antes da alteração legislativa e dos debates judiciais que resultaram na aceitação da possibilidade de protesto de certidão de dívida ativa, o Distrito Federal e alguns municípios do Estado de São Paulo já haviam promovido o protesto de suas certidões de dívida ativa.

De início, o protesto de certidão da dívida ativa foi rechaçado pela jurisprudência brasileira sob o argumento de que faltava interesse jurídico para a medida, pois a certidão de dívida ativa já possibilitava o ajuizamento da execução fiscal sem a necessidade do protesto.

Posteriormente, com a alteração introduzida pela Lei nº 12.767/2012, as certidões de dívida ativa passaram a constar expressamente na lei como títulos sujeitos a protesto, o que levou o STJ a modificar seu entendimento sobre a matéria no REsp nº 1.126.515-PR, entendendo que, já no regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto era, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro lado, modalidade alternativa para cobrança de dívida. Assim, o protesto estava desvinculado dos títulos estritamente cambiariformes, pois abrangia todos e quaisquer títulos ou documentos de dívida.²⁷¹

²⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 1.126.515-PR**. Rel. HERMAN BENJAMIM, julg. 03/12/2013, DJe: 16/12/2013. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1126515&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

Entendeu, ainda, o STJ, que eram falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico, ou seja, a Lei nº 6.830/1980, já instituía mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e que o sujeito passivo não participa da constituição do crédito. Para a Corte, a Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, não autorizando a insustentável conclusão de que estão vedados outros mecanismos extrajudiciais de cobrança. Com esses argumentos, o STJ legitimou a figura do protesto extrajudicial de certidão da dívida ativa, afirmando que o mesmo “não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto”.^{272 273}

No âmbito do STF, essa questão foi definitivamente julgada através da ADI nº 5.135-DF, quando o STF reconheceu a legitimidade do protesto das certidões de dívida ativa. Na oportunidade, foi fixada a tese de que “o protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.²⁷⁴

Os principais argumentos contrários à medida, aventados nesses julgamentos, foram: (i) violação do devido processo legal, que somente seria observado com a ação de execução fiscal, instrumento exclusivo de cobrança dos créditos públicos; (ii)

²⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 1.126.515-PR**. Rel. HERMAN BENJAMIM, julg. 03/12/2013, DJe: 16/12/2013. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1126515&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

²⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 1.126.515-PR**. Rel. HERMAN BENJAMIM, julg. 03/12/2013, DJe: 16/12/2013. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1126515&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

²⁷⁴ Segundo o STJ, “a interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSOMin. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020).

ausência da necessidade de protesto de certidão da dívida ativa, pois esta já goza das presunções de liquidez, certeza e exigibilidade; e (iii) violação do princípio da isonomia entre o Poder Público e os contribuintes, pois somente o primeiro poderia protestar seus títulos, devendo os contribuintes se submeterem ao regime constitucional de precatório.

Esses argumentos contrários ao protesto foram todos afastados, sendo este legitimado pelos tribunais superiores como instrumento legítimo de recuperação de créditos públicos, pois não impede o exercício de atividades profissionais, não afeta o direito de propriedade nem tampouco impede o acesso ao Poder Judiciário.

Segundo o art. 784, IX, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei, configura título executivo extrajudicial, o que o torna sujeito ao protesto extrajudicial.²⁷⁵

Para o relator da ADI nº 5.135-DF, Ministro Roberto Barroso, o protesto extrajudicial de certidão da dívida ativa é medida de cobrança mais eficiente que a execução fiscal e não viola o devido processo legal. Para ele, o fato de existir uma via de cobrança judicial das dívidas da Fazenda Pública não significa que esta via tenha que ser única nem exclusiva. Ressaltou também que o protesto é meio menos invasivo da esfera de direitos do devedor que a própria execução fiscal, a qual tem por objetivo expropriar bens através da penhora e subsequente leilão, ou mesmo o bloqueio de valores por meio do sistema Bacen Jud.²⁷⁶

4.7 Cadastros de Inadimplentes e Listas de Devedores

Há, nas diversas esferas políticas, cadastros de inadimplentes e listas de devedores. A medida tem o efeito prático de criar embaraços ou restrições aos devedores no tocante à concessão de crédito, o que motiva esses devedores a se regularizarem.

²⁷⁵ BRASIL. Presidência da República. **Código de Processo Civil** (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 18 dez 2019)

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

A prática de incluir devedores inadimplentes nessas listas e cadastros restritivos é antiga, tendo se iniciado na área privada, nos setores comercial e bancário, com o Serviço de Proteção ao Crédito (SPC) e o SERASA, respectivamente. Posteriormente, a medida foi estendida também ao setor público, com a criação de cadastros informativos de créditos não quitados de órgãos e entidades públicas federais, estaduais e municipais (CADIN) e de listas de devedores. No âmbito da União, o CADIN foi criado pelo Decreto nº 1.006/1993, estando atualmente regulado na Lei nº 10.522/2002, tendo sido inspirado no Serviço de Proteção ao Crédito (SPC).

No âmbito municipal, um exemplo desses cadastros informativos é o do Município de Guarulhos, no Estado de São Paulo, criado recentemente pela Lei nº 7.588, de 11 de outubro de 2017. O art. 1º da Lei assim dispõe: “Fica criado o Cadastro Informativo Municipal - CADIN MUNICIPAL, contendo as pendências de pessoas físicas e jurídicas perante órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta do Município de Guarulhos”. Nos termos do art. 3º da mesma Lei, o registro do devedor no CADIN MUNICIPAL o impede de (i) celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam o recebimento de recursos financeiros do município e suas entidades e órgãos; (ii) receber repasses de valores de convênios ou pagamentos referentes a contratos; (iii) obter concessão de auxílios, subvenções e incentivos fiscais e financeiros; e (iv) obter certidão negativa de débitos com o Município de Guarulhos.²⁷⁷

Segundo José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis, a razão da criação desses cadastros decorre do fato de os instrumentos tradicionais de cobrança não serem suficientemente rápidos e eficientes para atender às necessidades dos credores. O CADIN tem o objetivo de resguardar a concessão de crédito pelas instituições financeiras oficiais aos devedores da União que estejam em situação de inadimplência.²⁷⁸

Entretanto, há quem se oponha à criação desses cadastros para inclusão dos devedores do setor público. Nesse sentido, Leonardo André Gandara afirma que a

²⁷⁷ MUNICIPIO DE GUARULHOS - SÃO PAULO. **Lei nº 7.588**, de 11.10.2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/g/guarulhos/lei-ordinaria/2017/759/7588/lei-organica-guarulhos-sp>>. Acesso em: 22 jan. 2020.

²⁷⁸ BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. Funções do CADIN e seus reflexos sobre a livre iniciativa. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 42, Mar. 1999. Dialética: São Paulo, 1999, s.p.

inscrição de devedores em cadastros positivos como o CADIN constitui uma espécie de lista negra e não tem outra função, que não a de promover a exposição dos contribuintes. Nas palavras desse autor, “a inscrição em cadastros de inadimplentes é sanção política. Nesse ponto, não nos parece aderente à sub-regra da adequação, considerando que a inscrição de contribuinte não contribui para o objetivo desejado, qual seja, o pagamento do tributo”.²⁷⁹

Para Leonardo André Gandara, somente se houver prudência no seu implemento, de modo a não incluir devedores cujos débitos estejam em fase de discussão judicial ou com exigibilidade suspensa, poderiam ser admitidos esses cadastros. Do contrário, a medida configura sanção política e viola a regra da proporcionalidade.²⁸⁰

Renato Lopes Becho é ainda mais veemente em condenar os cadastros de devedores. Para ele, “a inscrição de sujeitos passivos tributários em diversos cadastros de devedores cumpre papel semelhante ao do Decreto-lei n. 5/37, ou seja, funcionam como uma sanção político-administrativa.”²⁸¹

No âmbito da jurisprudência brasileira, a validade dos cadastros de devedores inadimplentes ainda não está pacificada. Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça afetou vários Recursos Especiais (nºs 1.814.310-RS, 1.812.449-SC, 1.807.923-SC, 1.807.180-PR e 1.809.010-RJ) como representativos da controvérsia repetitiva relativa à “possibilidade ou não de inscrição em cadastros de inadimplentes, por decisão judicial, do devedor que figura no polo passivo de execução fiscal”. Com essa decisão, foram suspensos os agravos de instrumento em trâmite nos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, bem como os recursos especiais e agravos em recurso especial, que versem acerca da questão delimitada.

Com a Lei nº 13.606/2018, que alterou a Lei nº 10.522/2002, a Fazenda Pública foi autorizada a adotar medidas alternativas à ação execução fiscal, com o fim de promover a arrecadação dos créditos inscrito na dívida ativa, inclusive através da

²⁷⁹ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 104.

²⁸⁰ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 104.

²⁸¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1103.

inclusão do nome do devedor em cadastros de proteção dos consumidores. Nos termos do art. 20-B, § 3º, I, da Lei nº 10.522/2001, incluído pela Lei nº 13.606/2018, inscrito o débito na dívida ativa, e não sendo o mesmo pago no prazo de cinco dias, pode a Fazenda Pública comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres.²⁸²

4.8 Apreensão de Passaporte e de Carteira Nacional de Habilitação

A apreensão de passaporte e a suspensão da carteira nacional de habilitação constituem medidas executivas atípicas expressamente autorizadas pelo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) que, no art. 139, IV, confere poder ao juiz para “determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária”.

Essas medidas são aplicadas por juízes e tribunais quando, entre outras razões, é comprovada a atuação fraudulenta dos sócios e o deslocamento de patrimônio e de atividades de empresa devedora para outra empresa. Tais comportamentos têm como consequência o esvaziamento patrimonial do devedor, frustrando qualquer possibilidade de penhora de bens ou bloqueio de ativos financeiros.

No âmbito da Fazenda Pública, tais medidas são pleiteadas em juízo contra devedores contumazes que não empreendem esforços para a regularização de seus débitos, mas, ao mesmo tempo, adotam estilo de vida desprovido da austeridade que se espera de devedores. Normalmente, o comportamento extravagante desses devedores é evidenciado nas redes sociais, onde são encontrados em repetidas e custosas viagens internacionais ou em comportamentos que denotam riquezas expressivas mediante a posse ou uso de mansões suntuosas, aeronaves e embarcações de luxo.

²⁸² BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 24 jan. 2020.

Todavia, embora esses meios executivos atípicos venham sendo aplicados com frequência nas execuções comuns, no âmbito da Fazenda Pública a matéria ainda sofre resistência.

No Habeas Corpus nº 453.870-PR, a Primeira Turma do STJ afastou, por maioria, as medidas de suspensão da carteira nacional de habilitação e da apreensão do passaporte aplicadas a devedor da Fazenda Pública.²⁸³

Depois de tecer loas à necessidade de uma tutela judicial efetiva da ordem jurídica privada relativa ao mercado de crédito, ao voltar-se para o objeto da questão em julgamento, ou seja, o crédito público, a Colenda Turma fez injustificada distinção entre o crédito público e o crédito privado, defendendo a inaplicação dos mesmos instrumentos de execução às duas esferas, como se a execução do crédito público fosse algo de menor importância.²⁸⁴

²⁸³ Da ementa da decisão, colhe-se o seguinte excerto: “5. Inicialmente, não se duvida que incumbe ao juiz determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária. É a dicção do art. 139, IV do Código Fux. 6. No afã de cumprir essa diretriz, são pródigas as notícias que dão conta da determinação praticada por Magistrados do País que optaram, no curso de processos de execução, por limitar o uso de passaporte, suspender a Carteira de Habilitação para dirigir e inscrever o nome do devedor no cadastro de inadimplentes. Tudo isso é feito para estimular o executado a efetuar o pagamento, por intermédio do constrangimento de certos direitos do devedor. 7. Não há dúvida de que, em muitos casos, as providências são assim tomadas não apenas para garantir a satisfação do direito creditício do exequente, mas também para salvaguardar o prestígio do Poder Judiciário enquanto autoridade estatal; afinal, decisão não cumprida é um ato atentatório à dignidade da Justiça. 8. De fato, essas medidas constrictivas atípicas se situam na eminente e importante esfera do mercado de crédito. O crédito disponibilizado ao consumidor, à exceção dos empréstimos consignados, é de parca proteção e elevado risco ao agente financeiro que concede o crédito, por não contar com garantia imediata, como sói acontecer com a alienação fiduciária. Diferentemente ocorre nos setores de financiamento imobiliário, de veículos e de patrulha agrícola mecanizada, por exemplo, cujo próprio bem adquirido é serviente a garantir o retorno do crédito concedido a altos juros (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. HC nº 453.870-PR. Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julg. 25.06.2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822323&num_registro=201801389620&data=20190815&formato=PDF>. Acesso em: 24 jan. 2020).

²⁸⁴ É o que demonstra o seguinte excerto da ementa do referido acórdão: “12. Tratando-se de Execução Fiscal, o raciocínio toma outros rumos quando medidas afritivas pessoais atípicas são colocadas em vigência nesse procedimento de satisfação de créditos fiscais. Inegavelmente, o Executivo Fiscal é destinado a saldar créditos que são titularizados pela coletividade, mas que contam com a representação da autoridade do Estado, a quem incumbe a promoção das ações conducentes à obtenção do crédito. 13. Para tanto, o Poder Público se reveste da Execução Fiscal, de modo que já se tornou lugar comum afirmar que o Estado é superprivilegiado em sua condição de credor. Dispõe de varas comumente especializadas para condução de seus feitos, um corpo de Procuradores altamente devotado a essas causas, e possui lei própria regedora do procedimento (Lei 6.830/1980), com privilégios processuais irredarguíveis. Para se ter uma ideia do que o Poder Público já possui privilégios ex ante, **a execução só é embargável mediante a plena garantia do juízo** (art. 16, § 1o. da LEF), o que não encontra correspondente na execução que se pode dizer comum. Como se percebe, o crédito fiscal é altamente blindado dos riscos de inadimplemento, por sua própria conformação

Com a atenuação das peculiaridades do caso apreciado, que envolvia débito de pequena monta (R\$ 24.645,53), com penhora de 30% do salário auferido pelo paciente já formalizada, não há razão para, *in abstracto* e *a priori*, restringir o emprego das medidas executivas atípicas previstas no CPC apenas às execuções comuns, afastando-as na execução dos créditos públicos. Mesmo porque, em que pesem todas as garantias e privilégios conferidos ao crédito tributário, estas não são bastantes para conferir efetividade a sua cobrança. Ademais, a ação de execução fiscal passa por uma grave crise de efetividade, não mais atendendo às mínimas expectativas dos entes federados. Uma evidência disto é o ajuizamento seletivo de débitos inscritos na dívida ativa, que vem sendo cada vez mais praticado nas diversas esferas de governo.

4.9 Regimes Especiais de Fiscalização

Inicialmente, cumpre salientar que os regimes especiais de fiscalização não possuem natureza de sanção, embora alguns doutrinadores assim os enquadrem. Em sua essência, tais regimes configuram formas de fiscalização mais rigorosas, dadas as peculiaridades de determinados setores econômicos, nos quais se verificam altos índices de evasão e de sonegação fiscal.

Dispõe o art. 194, do Código Tributário Nacional, que a legislação tributária regulará, “em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”. Na expressão “legislação tributária” estão compreendidos os atos normativos das mais diversas categorias, tais como “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96, CTN).

jusprocedimental. [...] 15. Nesse raciocínio, é de imediata conclusão que medidas atípicas afitivas pessoais, tais como a suspensão de passaporte e da licença para dirigir, não se firmam placidamente no Executivo Fiscal. A aplicação delas, nesse contexto, resulta em excessos. 16. Excessos por parte da investida fiscal já foram objeto de severo controle pelo Poder Judiciário, tendo a Corte Suprema registrado em Súmula que é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos (Súmula 323/STF). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. HC nº 453.870-PR. Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julg. 25.06.2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822323&num_registro=201801389620&data=20190815&formato=PDF>. Acesso em: 24 jan. 2020).

Assim, a regulamentação dos poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização não está a cargo apenas da lei, mas de toda a legislação tributária, no sentido que lhe dá o Código Tributário Nacional.

4.10 Cancelamento de Registro Especial de Devedor Contumaz

Na atividade produtiva, os tributos representam importante insumo na composição dos preços. A inadimplência contumaz, que consiste na prática reiterada e deliberada de não pagar os tributos como estratégia de obtenção de vantagem competitiva, acarreta significativos desequilíbrios na concorrência, além dos prejuízos que ocasiona ao Fisco, frustrado a arrecadação das receitas públicas correspondentes.

Para Leandro Paulsen, “os tributos constituem custos importantes a atividade produtiva, sendo impositivo que os empresários cumpram suas obrigações, sob pena de se criar vantagens competitivas artificiais. Assim é que se justifica, excepcionalmente, a cassação ou não renovação de registros especiais”.²⁸⁵

Reportando-se ao setor de tabacos, Luís Carlos Martins Alves Júnior destaca que a empresa que reiteradamente descumpra suas obrigações tributárias viola requisito indeclinável para seu funcionamento e desrespeita os mandamentos constitucionais relativos à função social da propriedade, livre concorrência e defesa do consumidor, o que reclama a intervenção do Estado para garantir o equilíbrio econômico na disputa do mercado, pois o não pagamento dos tributos que incidem sobre cigarro gera uma anômala e indevida vantagem competitiva para o sonegador contumaz.²⁸⁶

Parte considerável da doutrina se opõe ao entendimento acima esposado, não admitindo a possibilidade do cancelamento de registro especial nem a interdição de estabelecimentos econômicos em razão do descumprimento de obrigações tributárias. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo defendem esta tese, com a qual se alinha significativa parte da doutrina brasileira. Na concepção

²⁸⁵ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1039.

²⁸⁶ ALVES JÚNIOR, Luís Carlos Martins. IPI – Regime especial relativo às empresas fabricantes de cigarros. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n. 169**, Out. 2009. Dialética: São Paulo, 2009, p. 169.

desses autores, o cancelamento do registro especial e a interdição do estabelecimento da empresa em face do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, previstos no art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, configura a sanção política mais severa como instrumento de cobrança de tributos. Segundo eles, a medida retira do contribuinte todas as proteções jurídicas contra o arbítrio da Fazenda Pública, que passa a gozar do mais absoluto poder para decidir quem prossegue e quem é obrigado a encerrar a atividade econômica. “Nenhuma dúvida pode haver de que a aplicação da pena capital, com a interdição pura e simples da atividade de uma empresa, é flagrantemente inadequada, desnecessária, e desproporcional em sentido estrito”.²⁸⁷

Mas há quem entenda de forma contrária. Referindo-se à importação ou distribuição de combustíveis, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro defende o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de ICMS sempre que sua dívida inscrita e sem exigibilidade suspensa ultrapassar o capital social. Para ele, esta medida não viola, mas, na verdade, prestigia os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade. O cancelamento do referido registro não configura meio alternativo de cobrança, mas instrumento que resguarda a ordem econômica, a livre iniciativa e a livre concorrência. Para este autor, “não há que se falar em sanção política quando a restrição imposta pelo Estado tem por único objetivo a promoção de valores maiores do Ordenamento Constitucional”.²⁸⁸

Para Fernando Marcelo Mendes, como os riscos empresariais são próprios de qualquer atividade econômica e podem levar as empresas a dificuldades financeiras que impedem circunstancialmente o cumprimento das obrigações tributárias, deve o Estado adotar políticas que facilitem o pagamento das dívidas fiscais e preservem a atividade empresarial. No entanto, alerta o autor, outro deve ser o tratamento dado aos devedores contumazes, que deixam de pagar os tributos não por dificuldades financeiras ocasionais, mas como forma deliberada de obter vantagem econômica

²⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções políticas como meio coercitivo a cobrança de tributos: incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. In: **Revista dialética do direito tributário** n. 150, Mar. 2008. São Paulo: Dialética, mar 2008, p. 85.

²⁸⁸ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de apud PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1040.

indevida, violando os princípios da isonomia e da capacidade contributiva e a livre concorrência.²⁸⁹

A inadimplência contumaz é uma prática nefasta que viola inclusive o princípio da dignidade humana, pois, retendo os impostos e contribuições, esses devedores comprometem a arrecadação tributária e afetam a capacidade financeira do Estado, impedindo serviços públicos e políticas públicas essenciais a população mais carente.²⁹⁰

O Brasil vive uma grave crise fiscal que se agravou com sucessivos déficits entre 2014 e 2017, quando as receitas arrecadadas foram insuficientes para garantir o custeio das despesas públicas, exigindo o aprofundamento do endividamento público (dívida passiva). Enquanto isso, a dívida ativa também aumenta com o crescimento da inadimplência e os instrumentos tradicionais de cobrança não atendem às exigências desse fenômeno, pois são inefetivos como meio de arrecadação.

O Poder Judiciário não consegue atender a demanda dos novos processos que anualmente ingressam nas varas de execução fiscal e o resultado disso é um progressivo congestionamento desses órgãos, causando mais lentidão no julgamento dos processos.

Conforme alerta Fernando Marcelo Mendes, em tempos de crise fiscal, as medidas mais utilizadas pelo governo para sanear as finanças públicas são o contingenciamento dos gastos e a elevação da carga tributária. A primeira tende a afetar áreas sociais importantes, comprometendo políticas públicas essenciais à sociedade. A segunda, conquanto se mostre como caminho mais fácil, é também, no caso brasileiro, o mais injusto, dado o atual nível de expansão da carga tributária existente.²⁹¹

²⁸⁹ MENDES, Fernando Marcelo. O devedor contumaz e os princípios da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana. In: GONÇALVES, Ruben Miranda (Coord.). **Dimensões dos direitos humanos**. Porto - Portugal: Universidade Portucalense Infante D. Henrique, p. 269.

²⁹⁰ MENDES, Fernando Marcelo. O devedor contumaz e os princípios da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana. In: GONÇALVES, Ruben Miranda (Coord.). **Dimensões dos direitos humanos**. Porto - Portugal: Universidade Portucalense Infante D. Henrique, p. 269-270.

²⁹¹ MENDES, Fernando Marcelo. O devedor contumaz e os princípios da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana. In: GONÇALVES, Ruben Miranda (Coord.). **Dimensões dos direitos humanos**. Porto - Portugal: Universidade Portucalense Infante D. Henrique, p. 271.

A complexidade do sistema tributário brasileiro constitui um terreno fértil para o agravamento da situação, pois representa um cenário mais propício para a evasão e a sonegação fiscal. Uma reforma tributária que unificasse e simplificasse os tributos, tornando o sistema mais racional, representaria uma saída para esse dilema, mas a ideia sempre esbarra nas dificuldades políticas, dada a intrincada relação que há entre o sistema tributário nacional e o pacto federativo. Não sem razão, praticamente todas as propostas de reforma tributária apresentam como principal objetivo a simplificação do sistema tributário nacional.²⁹²

Portanto, enfrentar os devedores contumazes pode ser uma medida que, conquanto paliativa, pode atenuar o problema. Através do Projeto de Lei nº 1.646/2019, em trâmite na Câmara dos Deputados, o Poder Executivo pretende estabelecer medidas de combate ao devedor contumaz e de aprimoramento da cobrança da dívida ativa. Nos termos do referido Projeto, “considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos”. A ideia central do Projeto é autorizar a instauração, pelos órgãos da administração tributária da União, de procedimento administrativo para caracterização do devedor contumaz e para aplicação de restrições administrativas quando houver indícios de que a pessoa jurídica: (i) tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiros; (ii) esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas; ou (iii) participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais. No caso de pessoa física, caracteriza-se como devedor contumaz quando, na condição de devedor principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.²⁹³

²⁹² Conforme Exposição de Motivos da Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008, encaminhada ao Congresso nacional pelo Poder Executivo, “os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas” (PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR, Roberto; COSTA, Tania (organizadores). **Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 195).

²⁹³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.646**, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=ED1E7CAC7E637F5E0199BA0CBB9BFCB9.proposicoesWebExterno1?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019>. Acesso em: 4 set. 2019.

A inadimplência substancial e reiterada se caracteriza quando há débitos em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igualou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano, ou seja, sem garantia e sem suspensão da exigibilidade. Caracterizada a contumácia, poderão ser aplicadas ao devedor, como restrições administrativas, o cancelamento do cadastro fiscal do contribuinte e o impedimento de fruição, por dez anos, de parcelamentos, remissão, anistia e utilização de créditos de prejuízo fiscal para a quitação de tributos.²⁹⁴

4.11 Não Emissão do Certificado de Registro de Veículo

No âmbito dos Estados-Membros, a vinculação da emissão do Certificado de Registro de Veículo (CRV) ao pagamento prévio de impostos e de multas de trânsito constitui uma prática corriqueira da Administração.

No Estado de Minas Gerais, o art. 15 da Lei nº 14.937/2003 estabelece que “Nenhum veículo será registrado, matriculado nem licenciado na repartição pública competente sem a prova do pagamento do IPVA vencido e dos acréscimos legais, quando devidos”.²⁹⁵

A medida é questionada sob o pretexto de que configura sanção política de discutível validade, pois restringe direitos do contribuinte com o propósito de facilitar a arrecadação do IPVA.

Leonardo André Gandara discorda desse entendimento, pois, não afetando o direito fundamental de ir e vir, a medida não configura sanção política. Ademais, acrescenta ele, esta restrição de direito atende à regra da adequação, ao propiciar os objetivos legítimos da norma de arrecadação e de regularização dos veículos circulantes. Atende também ao requisito da necessidade, pois os fins almejados não poderão ser atingidos por outro ato que limite em menor medida o direito fundamental.

²⁹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.646**, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra.jsessionid=ED1E7CAC7E637F5E0199BA0CBB9BFCB9.proposicoesWebExterno1?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019>. Acesso em: 4 set. 2019.

²⁹⁵ BRASIL. Estado de Minas Gerais. Secretaria de Estado da Fazenda. **Lei nº 14.937**, de 23.12.2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14937_2003.htm>. Acesso em: 24 jan. 2020.

E no que tange à proporcionalidade em sentido estrito, também é a mesma contemplada com a restrição, pois não há, neste caso, direito fundamental ao licenciamento de veículo, sendo o pagamento prévio do IPVA e de multas para obtenção do licenciamento uma condição objetiva legítima.²⁹⁶

²⁹⁶ GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 109-110.

CAPÍTULO 3 – SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS COMO MANIFESTAÇÃO LEGÍTIMA DO PODER ESTATAL

Com o intuito de demonstrar a compatibilidade das sanções políticas com o poder de tributar e o poder sancionador, depois das longas digressões dos capítulos anteriores sobre a origem, a evolução, o conceito e a validade das sanções tributárias, pretende-se, neste capítulo, dar um enfoque aos fundamentos e aos limites desses dois poderes outorgados pela Constituição Federal aos entes políticos.

Com efeito, as divergências acerca da validade ou invalidade de muitas medidas restritivas de direitos introduzidas pelo poder Público com propósitos arrecadatários estão relacionadas a concepções mais amplas ou mais restritas quanto aos limites desses poderes de tributar e de punir.

As divergências sobre esta matéria não se restringem ao campo doutrinal, pois há muitas contradições também no âmbito do Poder Judiciário que, no discurso, repudia determinadas medidas sancionatórias sob o fundamento de que configuram sanções políticas; mas, ao mesmo tempo, admite muitas outras, sob o pretexto de que não configuram sanções políticas.

Sobejam razões a serem oportunamente analisadas para que, com relativa frequência, o Poder Público introduza medidas que facilitem ou promovam a arrecadação de tributos e de outros créditos públicos. A maioria dessas medidas são de início resistidas pelos contribuintes e pelos órgãos jurisdicionais, sob o argumento de que configuram sanções políticas, sendo, por isso, inválidas. Todavia, no desfecho dessas discussões, muitas delas terminam sendo admitidas na ordem jurídica. A frequência com que sanções políticas ou medidas restritivas de direitos são introduzidas no Brasil permite afastar o repetido discurso de que essas medidas seriam inconstitucionais.

O poder administrativo sancionador tem recebido destacado interesse por parte da doutrina jurídica, integrando um importante setor jurídico, atualmente em avançado grau de desenvolvimento, qual seja, o Direito Administrativo Sancionador ou Direito Sancionador da Administração. Este, ao lado do Direito Repressivo Penal, compõe as duas modalidades de manifestação do *jus puniendi* do Estado.

Segundo Alejandro Nieto Garcia²⁹⁷, o Direito Sancionador permaneceu por muito tempo numa zona de ninguém, entre o Direito Penal e o Direito Administrativo. Os doutrinadores desses dois setores jurídicos remetiam a matéria uns para os outros, os quais analisavam aspectos pontuais que lhes eram mais próximos, sem se preocuparem com um estudo sistematizado e integral da matéria. Na Europa, assim como em outras partes, os primeiros a encampar um estudo sistematizado do Direito Sancionador foram os penalistas. Mais tardiamente, os administrativistas também passaram a despertar interesse por esse setor jurídico, com a proliferação de livros e estudos monográficos, além da abundante jurisprudência que se produziu sobre o tema.²⁹⁸

No tocante ao Legislador, Nieto Garcia identificou situação de débito para com o Direito Sancionador, pois não teria acompanhado os progressos da jurisprudência e da doutrina. Para o autor, na Espanha, como na maioria dos países, inexistia uma lei geral e sistemática dedicada às infrações e às sanções administrativas, o que deixava a matéria relegada a disposições esparsas contidas em diferentes diplomas normativos. Na Europa, Alemanha e Itália foram os países que mais avançaram na sistematização da legislação sobre as infrações e as sanções administrativas.²⁹⁹

Apesar da fragmentação da matéria, ao se propor a construir uma Teoria Geral do Direito Administrativo Sancionador válida para os diversos setores do Direito, Nieto Garcia afirma, categoricamente, que os países que adotam uma Parte Geral do Direito Administrativo Sancionador possuem relações jurídicas de repressão mais seguras, mais eficazes e mais satisfatórias que aqueles países onde esse sistema não foi implantado. E a situação é ainda melhor nos países onde a Parte Geral do Direito Sancionador conta com um texto normativo de qualidade, como é o caso dos dois países citados.³⁰⁰

²⁹⁷ Alejandro Nieto Garcia é professor emérito da Universidade Complutense de Madri e autor de importantes obras na área do Direito Administrativo Sancionador, dentre as quais destaca-se importante livro com esse título.

²⁹⁸ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 19-20.

²⁹⁹ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 20-21.

³⁰⁰ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 25.

Considerando os fundamentos e os limites do poder administrativo sancionador, é possível nele enquadrar, validamente, medidas restritivas de direitos que configurem alguma forma indireta ou alternativa de cobrança dos créditos públicos. Todavia, a tese do emprego das sanções políticas encontra forte resistência por parte da doutrina tradicional. Esta, influenciada pela jurisprudência do STF que se formou a partir dos anos 1960, vem qualificando essas medidas como sanções políticas e rejeitando sua aplicação no âmbito do Direito Tributário, muito embora haja plena aceitação de medidas semelhantes, quando aplicadas em outras áreas do Direito.

No presente trabalho, propõe-se analisar essas medidas à luz do poder administrativo sancionador. Defende-se o entendimento de que, uma vez respeitados os limites do poder sancionador, não há razão para se negar validade a essas medidas restritivas no Direito Tributário brasileiro.

Na análise do poder sancionador, são destacados seus fundamentos e condições de legitimidade do exercício desse poder, considerando as limitações que decorrem dos valores e dos princípios constitucionais, bem como dos direitos e das garantias fundamentais assegurados aos contribuintes e administrados pela Constituição Federal e preceitos normativos infraconstitucionais.

A introdução, no ornamento jurídico pátrio, de sanções não pecuniárias ou de medidas restritivas de direitos como formas alternativas para facilitar e incrementar a arrecadação tributária – as denominadas sanções políticas – tem atraído o repúdio da doutrina majoritária e da jurisprudência. Um dos principais argumentos contrários a essas sanções – do qual se discorda no presente trabalho – é a suposta inobservância dos limites inerentes ao poder sancionador. Mas isso nem sempre ocorre quando da introdução dessas medidas.

Para muitos doutrinadores, o Estado não pode ampliar os instrumentos de cobrança dos créditos públicos. Ademais, no exercício do poder administrativo sancionador, o Estado não poderia estabelecer medidas sancionatórias com o objetivo de induzir ou compelir os contribuintes inadimplentes a cumprir suas obrigações fiscais, pois, se assim o fizesse, estaria contornando o devido processo legal que se materializa, com exclusividade, por meio da ação de execução fiscal, única via legal disponibilizada à Fazenda Pública para a arrecadação dos créditos públicos.

Todavia, o argumento de que a ação de execução fiscal constitui via exclusiva de que dispõe o Estado brasileiro para cobrar os créditos públicos, sendo a única a satisfazer o princípio do devido processo legal na sua acepção formal, não encontra amparo na própria ordem jurídica estabelecida, estando já, por demais, superado na prática da Administração Pública e na jurisprudência dos Tribunais brasileiros, muito embora os discursos da doutrina e até mesmo da jurisprudência ainda persistam no sentido contrário a esta realizada.

Não se ignora o fato de que o Brasil, ao instituir o modelo de execução fiscal judicial, estabelece a ação de execução fiscal como principal instrumento de cobrança dos créditos públicos. Mas a ação executiva judicial não constitui o meio exclusivo de cobrança, como pretende a doutrina majoritária. Há uma razão muito óbvia para ser assim: o modelo de execução que adotamos, há muito tempo, não funciona adequada e eficientemente bem. Esta é uma das razões – a principal delas – pelas quais os diversos entes federados instituem frequentemente meios alternativos de cobrança.

Tal constatação é compartilhada por João Aurino Melo Filho, para quem a ineficiência ou irracionalidade teleológica do sistema de execução judicial dos créditos tributários é o que tem levado os entes políticos a introduzir formas alternativas de cobrança, diversas da execução fiscal, mediante atuação coercitiva para induzir o cumprimento da obrigação, como no protesto extrajudicial de certidões da dívida ativa; ou, ainda, o emprego de meios indiretos para recebimento desses créditos, como se verifica na securitização da dívida e na sessão de créditos públicos.³⁰¹

Para Melo Filho, a progressiva perda de eficácia do modelo atual, que resulta, dentre outros fatores, do excesso de formalidades e burocracia nas demoradas etapas da cobrança, é também resultado do elevado custo do processo, o que a utilização de novos instrumentos de cobrança como alternativa à ação de execução fiscal.³⁰²

As saídas encontradas pelo Poder Público, para fazer frente ao combalido modelo de execução fiscal judicial brasileiro, consistem no emprego de sanções não

³⁰¹ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 155-156.

³⁰² MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 161.

pecuniárias que possam compelir os contribuintes ao pagamento dos tributos e desestimular o inadimplemento de obrigações tributárias.

Há resistências quanto ao emprego de sanções não pecuniárias no âmbito do Direito Tributário. No entanto, existe uma contradição, pois os discursos contrários à diversificação, por parte do Poder Público, das manifestações de poder administrativo sancionadora e de meios arrecadatórios, não se coadunam com o cenário pós-positivista, nem tampouco se harmoniza com o modelo de Estado Social, que se caracteriza justamente pelo seu viés intervencionista.

É possível harmonizar o emprego de novos instrumentos de arrecadação com os limites do poder administrativo sancionador, tal como estabelecidos no plano constitucional.

Conforme Marcos Bueno Brandão da Penha, as resistências contra a pluralidade dos meios arrecadatórios são fruto de uma ideologia ultraliberal que ainda associa o tributo ao castigo infringido pelo Estado aos cidadãos e à invasão odiosa de seu patrimônio. Ao assim agir, “a doutrina tradicional acaba por minimizar a gravidade da inadimplência e, conseqüentemente, enfraquecer as penalidades aplicáveis, como se o inadimplemento tributário não se caracterizasse, na verdade, como descumprimento de um dever fundamental.”³⁰³

Nas lições de Marcos Bueno Brandão da Penha:

As sanções tributárias não pecuniárias são sanções como outras quaisquer, e não podem ser afastadas de plano do Direito Tributário simplesmente por serem sanções que imputam restrições a direitos dos contribuintes. Nesse caso, o juízo de constitucionalidade acerca de uma sanção não pecuniária legalmente prevista demandará a análise do caso concreto, a partir da consideração acerca da proporcionalidade da sanção em razão da gravidade

³⁰³ PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no direito tributário**: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016, p. 11.

da lesão infligida ao ordenamento, atentando-se para os princípios ou interesses incidentes e as circunstâncias envolvidas.³⁰⁴

O Brasil é um modelo de Estado Social de Direito e seu financiamento recai, em sua quase totalidade, sobre as receitas públicas, as quais provem quase que inteiramente dos tributos arrecadados.

A exigência do equilíbrio orçamentário das contas públicas permeia todo o conteúdo da constituição financeira brasileira e, deste equilíbrio, dependem a prestação dos serviços públicos e a promoção das políticas públicas que irão propiciar a realização dos objetivos da República Federativa do Brasil, conforme estabelecido no art. 3º da Constituição Federal de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.³⁰⁵

Por tudo isso, a atividade arrecadatória, mesmo constituindo uma atividade-meio, não pode ser relegada a um plano secundário ou de menor importância, como parece sinalizar parte da doutrina brasileira. Sem recursos financeiros, o Estado não poderá atingir aqueles objetivos fundamentais que são a razão de sua própria existência.

1 DIREITO COMO INSTRUMENTO DE ORDENAÇÃO E PACIFICAÇÃO DA SOCIEDADE

Ao longo da História, desenvolveram-se diversas concepções a respeito das funções e das finalidades do Direito, numa evolução que se deu de forma sucessiva ou simultânea. Todas as concepções de Direito reservam-lhe importantes funções que, ao fim e ao cabo, resumem-se em duas: (i) ordenar a vida em sociedade e (ii) pacificar os conflitos sociais.

³⁰⁴ PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no direito tributário**: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016, p. 225.

³⁰⁵ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 24 jul. 2019.

Segundo Manuel Atienza, as três principais e mais importantes concepções de Direito são: (i) jusnaturalismo, que compreende o Direito como ordenamento da razão orientada para o bem comum; (ii) juspositivismo, que concebe o Direito como conjunto de normas coativas; e (iii) concepção marxista, que apresenta uma visão do Direito como instrumento de domínio de classe.³⁰⁶

No decorrer do Século XX, surgiram outras concepções de Direito no mundo ocidental, as quais estão agrupadas em torno de duas famílias ou sistemas jurídicos: (i) o *civil law*, com predomínio no continente europeu, sendo reproduzido nos países latino-americanos; (ii) e o *common law*, que vigora nos países anglo-saxônicos.

Nas lições de Manuel Atienza, no *civil law* o Direito é compreendido sob a perspectiva do legislador, sendo produzido pelas autoridades políticas. Já no *common law*, adota-se uma visão empirista e casuística, e a ênfase está na figura do juiz e na tradição. Os dois sistemas se distinguem pelas diferentes polarizações que contemplam: no Direito continental predominam o jusnaturalismo e o positivismo jurídico. O *common law*, por sua vez, é marcado pelo realismo jurídico, que prepondera nos Estados Unidos; e pelo formalismo jurídico, presente notadamente na Inglaterra. Realismo, normativismo e jusnaturalismo são as principais concepções de Direito formadas no decorrer do século XX, sendo que, tanto o realismo quanto o normativismo constituem expressões do positivismo jurídico.³⁰⁷

Essas funções desempenhadas pelo Direito para ordenação e sustentação da sociedade foram muito bem retratadas por Francesco Carnelutti, através de duas metáforas: a metáfora dos arcos da ponte e a metáfora do jugo dos bois. Ao comparar o Direito com os arcos de uma ponte, o autor dá ênfase à função de sustentação. Os arcos da ponte são a armação que sustenta a estrutura e lhe dar segurança, assim como o Direito é a armação que sustenta o Estado e dá estabilidade e condições de prosperidade para a sociedade. Sem os arcos, a ponte não se sustenta e toda sua estrutura cai; o mesmo ocorre com uma sociedade sem o Direito. Na metáfora do jugo

³⁰⁶ ATIENZA, Manuel. **O sentido do Direito**. Escolar Editora: Lisboa, 2014, p. 50-51.

³⁰⁷ ATIENZA, Manuel. **O sentido do Direito**. Escolar Editora: Lisboa, 2014, p. 304-305.

que liga os bois, Francesco Carnelutti atribui ao Direito a função de ordenação da vida em sociedade. Da mesma forma que o jugo liga os bois, o Direito une os homens.³⁰⁸

Através do Direito, o Estado impõe sua vontade na sociedade organizada, criando normas que regulam a conduta humana ao obrigar, proibir ou permitir determinados comportamentos. A lei é o instrumento de que dispõe o Estado para exercer seu poder ordenador, devendo respeitar, obviamente, valores e princípios sinalizados na Lei Magna, tais como a liberdade, a justiça e a segurança jurídica nas relações estabelecidas.

2 FUNDAMENTOS E LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar é expressão da soberania que permite ao Estado ingressar na esfera patrimonial dos particulares mediante a instituição e a cobrança de tributos. O poder sancionador, por sua vez, autoriza que o Estado estabeleça as condutas que tem como indesejáveis, tipificando-as como crimes ou infrações e cominando às mesmas consequências indesejáveis denominadas sanções jurídicas (penas, medidas de segurança e penalidades) contra aqueles que incorrerem na prática destas condutas.

Em razão do princípio federativo adotado pelo Brasil, com a finalidade de evitar o exercício arbitrário e cumulativo do poder de tributar, a Constituição Federal dividiu este poder e outorgou uma parcela dele a cada um dos diversos entes federados, sob a forma de competência tributária. Esses entes, no exercício legítimo de suas respectivas competências, podem instituir, fiscalizar e arrecadar tributos, devendo, para tanto, estabelecer as leis e as normas complementares pertinentes ao exercício destas competências.³⁰⁹

No âmbito tributário, o poder administrativo sancionador é também uma vertente do poder de tributar e visa garantir que aqueles que realizam as hipóteses de

³⁰⁸ CARNELUTTI, Francesco. **Arte do Direito**: seis meditações sobre o Direito. 2. ed. Tradução de Paolo Capitanio. Bookseller: Campinas-SP, 2005, p. 14-15.

³⁰⁹ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 81-82.

incidência dos tributos – sujeitos passivos – cumpram as obrigações principais e acessórias.³¹⁰

A expressão poder de tributar é empregada na Constituição Federal para designar as competências tributárias outorgadas a cada um dos entes políticos, sendo igualmente utilizada pela doutrina nesse mesmo sentido. Todavia, há autores que negam a existência, no ordenamento jurídico pátrio, de um autêntico poder de tributar. Para eles, o que há são apenas competências impositivas devidamente delimitadas pelo poder constituinte. Esse entendimento foi esposado, entre outros, por Roque Antonio Carrazza, que assim discorre:

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a assembleia Nacional constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.³¹¹

Apesar da doutrina e do próprio poder constituinte empregar a expressão poder de tributar como sinônimo de competência tributária, seria melhor distinguir os dois termos. Com efeito, poder de tributar representa parcela da soberania estatal, exercida pelo poder constituinte nos momentos de fundação e de refundação do Estado, o que coincide com a elaboração da Carta Constitucional. Nesses momentos, pelo menos no plano jurídico, o poder constituinte originário assume contornos ilimitados. Por outro lado, as competências tributárias correspondem à parcela do poder de tributar que, em razão do modelo federativo adotado no Brasil, é outorgada pela Carta Magna aos diversos entes federados. A limitação é, portanto, característica inerente à competência tributária, porém ausente com relação ao poder de tributar.

No momento em que o poder constituinte outorga as competências tributárias, repartindo-as entre os diversos entes políticos, está a consagrar a sua limitação, pois delimita, a partir desse momento, o campo de incidência tributária que será explorado por cada ente. Mas esta não é a única forma de limitação das competências

³¹⁰ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 82.

³¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 448.

impositivas, pois há outros importantes instrumentos com esta mesma finalidade, a saber: (i) os princípios constitucionais tributários e (ii) as imunidades tributárias.

As limitações constitucionais da competência tributária resguardam outros princípios e valores constitucionais e asseguram os direitos fundamentais consagrados na Carta Política. Mas a proteção aos direitos fundamentais não se reveste de um caráter absoluto. Nesse sentido, destaca Sebastian P. Espeche que, em princípio, o exercício do poder de tributar não pode afetar o direito fundamental de trabalho nem o exercício de atividades comerciais e industriais lícitas, de modo que a Administração Pública não pode, no exercício do poder de tributar, aplicar sanções não tipificadas no ordenamento jurídico, que venham proibir o exercício daqueles direitos. Todavia, ressalta o mesmo autor que as atividades lícitas estão sujeitas às restrições estabelecidas nas leis que regulamentam seu exercício, devendo sujeitar-se também aos atos administrativos gerais ou particulares que tenham a finalidade de facilitar ou de melhorar a arrecadação dos tributos.³¹²

Sebastian Espeche rechaça – e o faz com muita razão – a aplicação de sanções pela Administração Pública sem que estejam previstas em lei, como meio coercitivo para a arrecadação de tributos, mediante pressão intimidatória de proibição, limitação ou restrição efetiva dos direitos e garantias constitucionais. Nesse sentido, eis o que destaca o autor:

El ejercicio sem poder tributario sem Estado no puede servir de excusa para restringir, lesionar o menoscabar los derechos de trabajar, comerciar y ejercer toda industria lícita, mediante lá imposicion de normas reglamentarias irrazonables que busquen como finalidad que los ciudadanos se hallen a merced de los caprichos de las autoridades, en forma tal que se encuentren coaccionados a su necesario cumplimiento para el ejercicio licito de sus derechos.³¹³

Os princípios tributários, assim como as imunidades tributárias, estão positivados na Constituição Federal para preservar três importantes valores que não podem ser olvidados pelo legislador tributário, a saber: segurança jurídica, igualdade e liberdade. A legalidade está contemplada no primeiro desses valores.

³¹² ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero**. 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019, p. 411-412.

³¹³ ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero**. 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019, p. 412-413.

Para Ricardo Lobo Torres, as imunidades e a proibição das desigualdades estão relacionadas à liberdade. A capacidade contributiva, o custo-benefício, o poluidor-pagador, a solidariedade, a distribuição das rendas, o *non olet* e o *arm's lenght* estão todos associados à ideia de justiça. Já os princípios da legalidade, da tipicidade, da anterioridade e atualidade, da irretroatividade, da proibição de analogia e da proteção da confiança do contribuinte estão agregados ao valor da segurança jurídica.³¹⁴

O estudo exaustivo desses princípios foge ao escopo do presente trabalho, mas não se pode deixar de analisar alguns deles, notadamente aqueles mais diretamente relacionados com a justiça na tributação ou justiça fiscal, como são os princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O exercício do poder sancionador, que se desenvolve por meio das sanções penais e administrativas, inclusive aquelas tradicionalmente denominadas de sanções políticas, não pode ser compreendido sem uma conexão com a ideia de justiça fiscal.

Conforme aduzem Kalyara de Sousa Melo e Valcir Gassen, embora no plano teórico o Sistema Tributário Nacional encampe teoria da equidade na tributação que se materializa através dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, no plano empírico da elaboração e da aplicação das normas tributárias, o Brasil segue na contramão desta teoria, pois, ao onerar pesadamente o consumo e a produção, cria um sistema regressivo que penaliza com maior peso os contribuintes de menor capacidade econômica. Uma situação que é ainda mais agravada em razão dos altos índices de inadimplência e dos pífios resultados alcançados na recuperação dos créditos tributários.³¹⁵

2.1 Princípios da Isonomia e da Equitativa Distribuição da Carga Fiscal

Na Constituição Federal, a isonomia está positivada como finalidade fundamental (preâmbulo), garantia fundamental (art. 5º, caput), princípio geral tributário (art. 145, §1º), e ainda como garantia que têm os contribuintes de que não

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 200.

³¹⁵ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 337-338.

receberão do Estado um tratamento tributário discriminatório (art. 150, II). Neste último sentido, assim dispõe a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;³¹⁶

A ideia de tratamento igualitário não se restringe aos indivíduos, mas alcança também os entes da Federação Brasileira. Conforme o art. 151 da Constituição Federal, a União não pode instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que impliquem distinção ou preferência em relação aos estados-membros, ao Distrito Federal ou aos municípios, em detrimento de outros, ressalvada a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.³¹⁷

Conforme Humberto Ávila, a igualdade consiste numa relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade, sendo que o critério de diferenciação há de ter relação de pertinência ou correlação lógica com a finalidade que justifica a comparação. Para o autor, o problema da igualdade não reside na ideia de comparação entre dois ou mais sujeitos, mas na escolha do critério ou medida de comparação que tenha relação com a finalidade que justifique sua utilização.³¹⁸

Ao destacar a igualdade como núcleo do Estado Social, Jefferson Carús Guedes ressalta que “dentre todos os direitos fundamentais, o direito à igualdade é aquele que mais tem alcançado relevância no Direito Constitucional e, como princípio, é o núcleo do Estado Social, atraindo a sua volta outros direitos”.³¹⁹

Nas lições de Souto Maior Borges, na tributação, a igualdade, a isonomia e a generalidade estão intimamente relacionadas, pois do princípio da isonomia decorre

³¹⁶ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 24 jul. 2019.

³¹⁷ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 24 jul. 2019.

³¹⁸ AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40, 43-44.

³¹⁹ GUEDES, Jefferson Carús. **Igualdade e desigualdade**: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 90.

a generalidade da tributação que, por sua vez, é um subprincípio do qual deriva a igualdade.³²⁰

Para Humberto Ávila, no campo da tributação, a ideia de igualdade envolve grande complexidade e um debate filosófico entre o particularismo e a generalização, entre justiça individual e justiça geral. Se por um lado, o critério da generalidade impõe que a norma impositiva seja aplicada igualmente a todos os contribuintes, não atentando para particularidades individuais; por outro, pode haver injustiça ao tratar os indivíduos como membro de uma classe, e não isoladamente.³²¹

A igualdade só pode ser estabelecida mediante a comparação entre dois ou mais sujeitos e deve estar vinculada à finalidade da norma. Uma medida de comparação só é pertinente quando se vale de elementos que, presentes, provocam efeitos que contribuam para a promoção da finalidade da norma, sendo impertinente quando sua existência nada diz quanto a promoção dessa finalidade. E afirma ainda Humberto Ávila:

Se dois sujeitos são comparados tendo em vista o pagamento de um imposto pessoal e direto, a capacidade contributiva pode ser relevante, e o sexo absolutamente impertinente. Se dois sujeitos são comparados para obter um benefício fiscal concedido como estímulo ao desenvolvimento de pequenas empresas, o seu porte pode ser relevante, e o produto vendido irrelevante.³²²

Para Humberto Ávila, a validade de uma medida comparativa exige ainda a compatibilidade do critério de diferenciação com a norma constitucional, sendo, por exemplo, vedadas quaisquer distinções em razão de origem, raça, sexo, cor, idade, estado civil, deficiência física e nacionalidade; e, no plano tributário, em razão de função exercida, ocupação profissional e procedência ou destino do bem.³²³

A finalidade da norma tributária está prevista na Constituição Federal de forma explícita ou implícita e se desdobra em finalidade fiscal e finalidade extrafiscal. A primeira visa primariamente a arrecadação de receitas para o custeio dos encargos públicos. As normas com finalidade extrafiscal buscam algum fim público autônomo, como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional. A indicação

³²⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral das isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 45.

³²¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 20-21.

³²² ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 45-47.

³²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 55-56.

precisa da finalidade permite aferir a validade da medida de comparação escolhida e legitima a diferenciação entre contribuintes.³²⁴

A igualdade não deve ser estabelecida apenas perante a lei, mas deve estar contida também na própria lei. A aplicação, ainda que isonômica, de uma lei que viola a igualdade, apenas concretizará o tratamento legal discriminatório contido nessa lei, agravando ainda mais a situação do contribuinte. A isonomia não se contenta com a aplicação isonômica da lei, sendo necessário que a própria lei seja igual para todos. A aplicação isonômica de uma lei discriminadora não convalida a lei. Por isso é importante que exista um eficiente controle de constitucionalidade das leis, de modo a afastar do sistema jurídico as normas que violem a isonomia.

Estes dois aspectos da igualdade – igualdade na lei e igualdade perante a lei – não se confundem, pois, no primeiro caso, a isonomia assume contornos meramente formais; enquanto, no segundo, a isonomia reflete uma concepção material.³²⁵

Segundo Rafael Köche e Marciano Buffon, a igualdade é um fio condutor que atravessa a economia e a ética. A noção de igualdade que sustenta as relações econômicas de determinada comunidade é a mesma que define o modelo de tributação adotado.³²⁶

Ao tratar dos benefícios fiscais, Tipke e Lang advertem que o princípio da isonomia é ofendido sempre que contribuintes são tratados desigualmente sem que haja uma justificação para tal discriminação. Os autores citam o caso de concessão de auxílios a determinados funcionários sem que tais benefícios sejam estendam aos demais trabalhadores.³²⁷

³²⁴ AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 63-64, 73.

³²⁵ PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 9, n. 1, 2019, p. 449-471.

³²⁶ KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 2015. Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/2949/2567>>. Acesso em: 2 jul. 2018.

³²⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 526.

Para Humberto Ávila, a igualdade perante a lei (igualdade formal) impõe que a aplicação da lei seja uniforme para todos; enquanto a igualdade na lei (igualdade material) impede que a própria lei faça distinções arbitrárias e desarrazoadas.³²⁸

Não que a lei esteja impedida de discriminar. Na verdade, é isso o que ela mais faz. Todavia, as discriminações legais devem estar fundamentadas em critérios razoáveis e embasadas na Constituição Federal.

Conforme Ricardo Lobo Torres, a lei pode discriminar as pessoas ou as coisas, mas é preciso que eleja critérios racionais e razoáveis devidamente embasados na finalidade da incidência, de modo que se possa contemplar as diferentes capacidades contributivas. E o único critério válido de discriminação tributária é o que considera as diferenças entre ricos e pobres.³²⁹

É importante compreender que a igualdade tributária presente na regra de imposição não pode ser afastada sem critérios adequados pelas regras excepcionais que afastam determinadas pessoas, fatos ou situações da imposição tributária contida nas primeiras regras. Se a imposição tributária deve respeitar a igualdade, também o deve a exoneração tributária. Diferenciações arbitrárias, e sem razão justificadora, violam a isonomia e a justiça fiscal. Entre tributar e exonerar, há também os deveres de igualar e de diferenciar. Um regime tributário inicialmente igualitário pode sofrer distorções posteriores, rompendo a igualdade, com a introdução de exceções ou pela invalidação da regra de tributação pelo Judiciário com relação a determinado contribuinte ou grupo.³³⁰

Para Humberto Ávila, não basta a explicação para validar um tratamento desigual, como admitem a doutrina e a jurisprudência pátria. Pelo contrário, é necessária uma justificativa para o tratamento não-isonômico, mediante a conjugação fundada entre a medida de comparação e a finalidade que deve ser alcançada. A liberdade do legislador para igualar ou diferenciar não é ilimitada e requer uma justificação fundada.³³¹

³²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 73-77.

³²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 185.

³³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 24-25.

³³¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33.

O princípio da isonomia tributária reforça a necessidade do emprego das medidas alternativas de cobrança dos créditos públicos, denominadas sanções políticas tributárias, pois, ao estabelecer imposições tributárias, o Estado tem o dever de distribuir os ônus de forma equânime e isonômica entre os contribuintes, respeitando o critério de generalidade e a capacidade econômica dos contribuintes. Com isso, evitam-se discriminações arbitrárias e odiosas.

Mas é importante frisar que a distribuição equitativa da carga tributária não se restringe ao momento da imposição legal tributária, quando o legislador estabelece todos os parâmetros da regra matriz de incidência. A concretização da distribuição equitativa vai além desse momento, pois exige um sistema de arrecadação eficiente, o que inclusive configura um dos requisitos indispensáveis à responsabilidade fiscal.³³²

A equitativa distribuição da carga tributária configura uma limitação ao poder de tributar, pois está entrelaçada com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e até mesmo da livre concorrência, todos indispensáveis à concretização do princípio maior de justiça fiscal.

Dessa forma, o Poder Público não pode ser negligente e ineficiente no tocante à arrecadação dos créditos, cujos fatos geradores tenham ocorrido. Para tanto, deve estabelecer mecanismos que impeçam o sucesso dos devedores que pretendem se omitir quanto ao cumprimento das obrigações tributárias. Do contrário, todo o sistema de distribuição equitativa dos encargos estará corrompido e a justiça fiscal comprometida.

Segundo Kalyara de Sousa Melo e Valcir Gassen, uma tributação equitativa que reparta o ônus fiscal de forma progressiva é muito importante e propicia que quem possui maior nível de rendimento e de estoque de riquezas pague mais tributos. Pontuam estes autores que o sistema de arrecadação de tributos não visa apenas fornecer ao Estado os recursos necessários à execução das políticas públicas, mas também a distribuição socialmente justa da carga tributária, configurando importante

³³² Segundo o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” (BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019).

instrumento de redistribuição de renda, mediante a observância da isonomia e da capacidade contributiva.³³³

O Brasil tem sérios problemas nesta seara. Na aferição da capacidade contributiva, o legislador deveria adotar, como base de incidência, a renda pessoal, o patrimônio e o consumo, estabelecendo alíquotas progressivas para garantir a equidade na tributação. Todavia, não é o que acontece, pois há estudos e pesquisas que apontam exatamente para o contrário, ou seja, a regressividade da carga tributária total brasileira, em razão da elevada regressividade presente nos tributos indiretos, não compensa a baixa progressividade dos tributos diretos.³³⁴

Em 2008, a carga tributária bruta média dos brasileiros era de 36,2% do produto interno bruto (PIB), mas não onerava a todos igualmente, pois, entre os que ganhavam até dois salários mínimos, essa média subia para 48,8%, enquanto que, entre as famílias que ganhavam mais de 30 salários mínimos, a média era de apenas 26,3%, conforme estimativa feita a partir dos dados do IPEA.³³⁵

Segundo estudos do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República (CDES), dos 34,9% do PIB arrecadados em tributos no ano de 2008, apenas 10,4% do produto retornou à sociedade sob a forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento, o que confirma a desigualdade e a injustiça do sistema tributário pátrio.³³⁶

Estudos e pesquisas apontam inúmeras causas que contribuem para o aprofundamento das injustiças do Sistema Tributário Nacional, tais como: (i) número

³³³ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 340.

³³⁴ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 341 e 344.

³³⁵ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Comunicados do IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. n. 22. Brasília-DF, 29 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2018.

³³⁶ CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES). **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República. 2ª Edição, 2011. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/319110411/Indicadores-de-Iniquidade-do-Sistema-Tributario-Nacional-Relatorio-de-Observacao-nº-2-03-2011-2010-pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2018.

elevado de tributos; (ii) tributação realizada em cascata; (iii) tributação da folha de pagamento; (iv) excesso de burocracia; (v) deficiência dos mecanismos de desoneração das exportações e do investimento; (vi) desincentivo às atividades produtivas e à geração de empregos; (viii) ausência de equidade na distribuição de recursos entre os entes federados; e (ix) condições inadequadas para o exercício da cidadania tributária, dada a invisibilidade dos tributos indiretos, que dissemina na sociedade uma falsa crença de que os mais pobres não pagam impostos.³³⁷

Conforme Sérgio Vasques, a opção pela tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços impõe, no Brasil, maior carga fiscal à população pobre. Este modelo prevalece desde a formação do estado fiscal (séculos XVI a XVIII) e sua prática decorre do fato de possibilitar a obtenção de maior receita com o mínimo de oposição, pois, por não ser formalmente demandado, o contribuinte sente menos o peso econômico do tributo. Com essa prática, o Estado faz valer a máxima do Cardeal Richelieu de que, assim como as mulas, os súditos devem carregar tanto quanto possível, mas não ao ponto que rejeitem a carga.³³⁸

2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Em complemento ao princípio da isonomia, a Constituição Federal estabelece também o princípio da capacidade contributiva que, considerando as eventuais diferenças materiais ou subjetivas, impõe tratamento diferenciado aos contribuintes.

O princípio está previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

³³⁷ CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES). **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República. 2ª Edição, 2011. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/319110411/Indicadores-de-Iniquidade-do-Sistema-Tributario-Nacional-Relatorio-de-Observacao-nº-2-03-2011-2010-pdf>>.

Aceso em: 2 ago. 2018.

³³⁸ VASQUES, Sérgio. **Origem e finalidade dos impostos especiais de consumo**. Revista Fórum de Direito Tributário-RFDT. Belo Horizonte, ano 3, n. 17, 2005, p. 50-51.

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³³⁹

O princípio da capacidade contributiva foi inspirado na doutrina de Adam Smith, para quem “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”.³⁴⁰

O modelo de Estado Social que prevaleceu ao longo do século XX, caracterizado pelo forte intervencionismo estatal e a constitucionalização dos direitos sociais e econômicos, conferiu destacada importância ao princípio da capacidade contributiva. Nesse modelo de Estado, a ideia de solidariedade ganha força e se consagra como importante valor constitucional. No Brasil, esta ideia está consagrada nos objetivos fundamentais da República, que busca: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, conforme estabelecido no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

2.3. Princípio da Vedação ao Confisco

A Constituição Federal de 1988 veda a utilização de tributo com efeito de confisco.³⁴¹ Para Roque Carrazza, a tributação assume uma feição confiscatória quando agride a propriedade privada a ponto de fazê-la desaparecer. Na sistemática constitucional, o confisco só é admitido com conotação sancionatória e em situações específicas disciplinadas na lei, como no caso de expropriação de glebas onde estejam sendo cultivadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas.³⁴²

³³⁹ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 6 jun. 2019.

³⁴⁰ SMITH, Adams. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução Luiz João Baraúna. V. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 282.

³⁴¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 6 jun. 2019).

³⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 360.

Embora a vedação constitucional se refira apenas aos tributos, precedentes do STF estendem a aplicação desta vedação também às multas, o que ocorre quando estas se revelem desproporcionais ou exorbitantes, conforme se depreende no seguinte julgado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido.³⁴³

Para Aliomar Baleeiro, há alguns critérios que, *a priori*, sinalizariam o caráter confiscatório, como no caso de tributos que possam absorver parte considerável do valor da propriedade. Essa mesma situação ocorre quando a tributação é capaz, por si mesma, de aniquilar uma empresa ou impedi-la de exercer atividade lícita e moral.³⁴⁴

3 FUNDAMENTOS E LIMITES DO PODER SANCIONADOR

O poder sancionador ou *jus puniendi* é a prerrogativa de que goza o Estado para punir os que violam os preceitos do ordenamento jurídico. Este poder se caracteriza pela unidade, ainda que sua manifestação se revele de forma diversificada, seja na esfera administrativa, seja na esfera penal.

No estudo do poder sancionador, a doutrina concentra sua atenção no dilema entre autonomia ou dependência do Direito Administrativo Sancionador com relação ao Direito Penal, mas há quem adote posição diversa. Neste sentido, Alejandro Nieto Garcia toma como ponto de partida para o estudo do Direito Administrativo Sancionador a unidade do poder sancionador (*jus puniendi*) do Estado, dado que

³⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 748.257-AgR-SE**. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julg. 06/08/2013, DJe: 20/08/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>. Acesso em: 26 dez. 2019.

³⁴⁴BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 564.

todas as atividades públicas decorrem necessariamente de uma potestade e de um ordenamento jurídico.³⁴⁵

Para Alejandro Nieto Garcia, o poder sancionador da Administração é tão antigo quanto ela própria, sendo por séculos considerado elemento essencial de polícia. Mas a partir do constitucionalismo, as concepções dominantes mudaram e o desprestígio ideológico da polícia levou também ao desprestígio do poder sancionador da Administração, transferindo aos juízes e tribunais o monopólio estatal da repressão. Mesmo assim, ainda persiste – e as evidências são claras – o poder sancionador da Administração em meio a vozes nostálgicas que defendem o monopólio judicial como repositório da perfeição. O poder administrativo sancionador compõe, juntamente com o poder penal repressivo, o *jus puniendi* do Estado, que é único, embora se desdobre nessas duas manifestações concretas.³⁴⁶

Para Alejandro Nieto Garcia, deve haver autonomia entre o Direito Administrativo Sancionador e o Direito Penal, sendo necessário manter as garantias individuais do acusado na esfera administrativa tal qual ocorre na esfera penal. Todavia, o fundamento dessas garantias deve ser buscado no Direito Público estatal e no Direito Administrativo, os quais devem juntos construir um sistema idôneo de garantias.³⁴⁷

Nos Estados Constitucionais de Direito, como é o caso brasileiro, o poder estatal, em todas as suas vertentes, encontra fundamento e legitimação na Constituição do País. Ao atribuir autonomia legislativa e administrativa aos entes políticos, a Constituição Federal outorga-lhes poderes para punir seus agentes e os particulares que estabelecem relações com o Estado, seja no plano administrativo, seja no plano contratual.

Em se tratando de relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes, o poder para instituir e aplicar sanções administrativas tributárias decorre também da outorga constitucional de competências tributárias a cada ente federado, respeitados os limites

³⁴⁵ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 25-26.

³⁴⁶ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 26.

³⁴⁷ GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 27.

constitucionais dessas competências. Há também sanções administrativas, cujo fundamento encontra-se no exercício regular do poder de polícia atribuído à Administração como prerrogativa para restringir direitos individuais em favor do bem comum, com a predominância do interesse público sobre o privado, em que pesem as acerbadas críticas doutrinárias ao poder de polícia e à sua denominação.³⁴⁸

Na base de todos esses fundamentos do poder administrativo sancionador, encontram-se os valores e os princípios constitucionais impostos num primeiro momento ao próprio legislador, aos que aplicam as normas jurídicas.

A legitimação dos Estados modernos se sustenta na justificação da centralização do poder e da imposição de sanções. O uso da força e a reivindicação de sua legitimidade instaurou a ordem jurídico-política, sendo a pena, enquanto sanção, um ato de violência programado pelo poder político e racionalizado pelo saber jurídico.

Segundo Jacques Derrida³⁴⁹, o Direito é uma força autorizada que tem aplicação justificada. Não há Direito sem força, quer seja esta direta ou não, física ou simbólica, exterior ou interior, brutal ou sutil, coercitiva ou reguladora.³⁵⁰ Para o autor, a distinção entre a força da lei e a violência está no fato de que a primeira é justa e a segunda, injusta. A força da lei se revela como poder legítimo, como autoridade justificada, no que se distingue da violência ilegítima. Todavia, entende o autor, no momento inicial toda violência seria ilegal e injusta.³⁵¹

Jacques Derrida relembra Montaigne ao descrever o caráter místico da autoridade, segundo o qual, as leis se mantêm em crédito não porque são justas, mas

³⁴⁸ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, a expressão poder de polícia "traz consigo a evocação de uma época pretérita, a do Estado de Polícia, que precedeu ao Estado de Direito. Traz consigo a suposição de prerrogativas dantes existentes em prol do 'príncipe' e que se faz comunicar inadvertidamente ao Poder Executivo" (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 708).

³⁴⁹ Jacques Derrida foi um dos principais teóricos do desconstrutivismo, movimento que questiona os fundamentos filosóficos estabelecidos. Na obra *A força da lei*, Derrida põe em questão a origem e os fundamentos da tradicional força legítima da autoridade (DERRIDA, Jacques. **A força da lei: o fundamento místico da autoridade**. Tradução Leyla Perrone-Moisés. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 13).

³⁵⁰ DERRIDA, Jacques. **A força da lei: o fundamento místico da autoridade**. Tradução Leyla Perrone-Moisés. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 7-9.

³⁵¹ DERRIDA, Jacques. **A força da lei: o fundamento místico da autoridade**. Tradução Leyla Perrone-Moisés. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 9-10.

porque são leis. E não as obedecemos por serem justas, mas pela autoridade que possuem.³⁵²

Por ser o exercício da força um ato de violência, a ordem política impõe limitações e legitima essa violência. A sanção é uma manifesta imposição de violência, sendo a limitação do poder sancionador aquilo que a legitima, distinguindo o Estado de uma organização criminosa, pois ambos utilizam os mesmos recursos para impor sua vontade, a saber, a privação de determinados bens por meio da violência.³⁵³

Conforme Hans Kelsen, “o Direito é uma ordem de coerção justa e distingue-se, assim, através da Justiça do seu conteúdo, da ordem coercitiva de um bando de salteadores”.³⁵⁴

Entrementes, no Estado de Direito, o poder não é ilimitado. Segundo Bandeira de Mello, é próprio do Estado de Direito subordinar o exercício do poder público à obediência de normas adrede concebidas, prevenindo, com isso, o uso desatado ou descomedido desse poder.³⁵⁵

Analisando a formação e a evolução do Estado Moderno a partir do Estado de Natureza, Robert Nozick sustenta a legitimidade do Estado mínimo, resultante da evolução do Estado ultramínimo que, por sua vez, surge do sistema de associações privadas de proteção e caracteriza-se pela redistribuição de fornecimento geral de serviços de proteção.³⁵⁶

Somente os anarquistas individualistas negam ao Estado o monopólio da força para impor regras de condutas e sancionar os que delas se desviam. Para eles, ao assim proceder, o Estado torna-se imoral. Nas palavras de Robert Nozick, o anarquista sustenta que, “quando o Estado monopoliza o uso da força em um território e pune aqueles que violarem seu monopólio e quando proporciona proteção a todos

³⁵² DERRIDA, Jacques. **A força da lei**: o fundamento místico da autoridade. Tradução Leyla Perrone-Moisés. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 21.

³⁵³ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do Direito penal brasileiro**: fundamentos e aplicação judicial. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 40-41.

³⁵⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 31.

³⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio da legalidade e algumas de suas consequências para o Direito administrativo sancionador. In: **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n. 1, Belo Horizonte, 2003, p. 73.

³⁵⁶ NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 67.

forçando alguns a comprar proteção para outros, ele viola as restrições morais indiretas sobre a maneira como indivíduos podem ser tratados". Robert Nozick, que defende a legitimidade do Estado mínimo, discorda deste posicionamento dos anarquistas.³⁵⁷

A legitimidade do poder administrativo sancionador manifesta-se quando seu exercício ocorre em conformidade com os direitos fundamentais, respeitando os princípios e valores constitucionais, inclusive aqueles atinentes à ordem econômica.

Salo de Carvalho entende que o projeto político de legitimação dos Estados modernos se sustenta na justificação da centralização do poder e, conseqüentemente, da imposição de sanções.³⁵⁸

A legitimidade do poder sancionador pressupõe a observância dos limites impostos pela ordem jurídica. Da mesma forma que o poder de tributar se sujeita às limitações estabelecidas pelos princípios e imunidades constitucionais tributárias, o poder sancionador outorgado aos entes federados também deve respeitar os limites estabelecidos pela ordem constitucional e pelas demais normas que integram o sistema jurídico, devendo observar o arcabouço axiológico que – moldado pelos sobreprincípios jurídicos da liberdade, da justiça e da segurança jurídica – protege os direitos e as garantias fundamentais.³⁵⁹

No tocante às regras gerais, a existência de lacunas no Direito Tributário sancionador brasileiro abre espaço para uma aplicação mais intensa dos princípios gerais do Direito e de sobreprincípios constitucionais, como instrumentos de limitação desse poder administrativo sancionador.

Conforme Gustavo Masina, "no cumprimento de sua função integrativa, os chamados princípios gerais de Direito, especialmente aqueles mais identificados com o Direito público, servirão como limitadores do poder sancionatório dos entes tributantes".³⁶⁰

³⁵⁷ NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 66.

³⁵⁸ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do Direito penal brasileiro**: fundamentos e aplicação judicial. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 40.

³⁵⁹ MASSINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

³⁶⁰ MASSINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 188.

Segundo Humberto Ávila, os sobreprincípios do estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e do devido processo legal, como sobreprincípios que são, possuem grande amplitude, exercendo papel articulador com outros princípios, que devem atuar de forma complementar sobre o caso concreto, em mútua afetação.³⁶¹

Nas lições de Rubio Sanchez, sob uma perspectiva crítica, os discursos que justificam o poder sancionador (teorias da pena) podem revelar comprometimento ideológico, trazendo consequências perversas e negativas para a realidade concreta, como se verifica no processo de inversão ideológica dos direitos humanos, que consiste na implementação de técnicas discursivas de garantia dos direitos humanos que, em sua instrumentalização, violam direitos humanos.³⁶²

No tocante aos direitos humanos, afirma Joaquim Herrera Flores que estes foram reduzidos à mera retórica conservadora, sendo concebidos como proposta utópica diante do novo totalitarismo do mercado. O autor rejeita os conceitos e definições tradicionais, afirmando que, antes das declarações e das definições de direitos humanos, houve um processo de lutas que conduziu a um sistema jurídico de garantias desses direitos. Para ele, os direitos humanos não constituem algo que temos por sermos humanos, mas são processos, resultados provisórios das lutas que se travaram para se obter acesso aos bens da vida³⁶³. Não se trata de direitos positivados, seja no âmbito nacional, seja no âmbito internacional, pois, para o autor, o Direito Positivo não cria direitos humanos, mas apenas os reconhece e garante.³⁶⁴ Para Herrera Flores, "atrás de todo edifício jurídico, se escondem sistemas de valores

³⁶¹ AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47.

³⁶² RUBIO, David Sanchez. Inversion ideológica y derecho penal mínimo, decolonial, intercultural y antihegemonico. **Umbral: Revista de derecho constitucional**, 4 (Extraordinário), p. 105-127. Universidade de Servilha, 2014. Disponível em: <<https://idus.us.es/handle/11441/88259;jsessionid=2EBE6F0F7C03A5D0D2F8482F34C91231>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

³⁶³ HERRERA FLORES, Joaquim. **A (re)invenção dos direitos humanos**. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antonio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009, p. 27.

³⁶⁴ HERRERA FLORES, Joaquim. **A (re)invenção dos direitos humanos**. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antonio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009, p. 34.

e processos de divisão do fazer humano que privilegiam uns grupos e subordinam outros".³⁶⁵

A teoria das sanções administrativas possui lacunas que devem ser preenchidas pela doutrina penal tradicional, notadamente no que tange à teoria da pena. Na esfera penal, a justificação da violência legítima (ou legitimada) que se revela na imposição da pena é feita por meio de discursos que formam modelos narrativos de legitimação das sanções.³⁶⁶

Os fundamentos e a legitimidade do poder de punir do Estado, especialmente na esfera criminal, já constituíam preocupação dos contratualistas Hobbes, Locke e Rousseau, os quais, ao justificar o Estado Moderno, discutiam as condições que tornavam legítima a restrição de direitos naturais como a vida, a liberdade e o patrimônio.³⁶⁷

Para Salo de Carvalho, o processo de justificação das sanções através das teorias da pena não passa de construção teórica de tipos ideais e estereótipos abstratos no sentido weberiano.³⁶⁸

Analisando possíveis restrições morais, Robert Nozick parte da ideia de Estado de Natureza, conforme concebido por John Locke, para desenvolver, a partir desse pensamento, sua teoria de Estado Mínimo, que segue uma tendência natural de formação, face a necessidade de proteção e de monopólio do poder para fazer cumprir as decisões impostas pela força. Para Robert Nozick, a explicação da mão invisível de Adam Smith³⁶⁹ atuaria na formação de uma associação de proteção dominante que

³⁶⁵ HERRERA FLORES, Joaquim. **A (re)invenção dos direitos humanos**. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antonio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009, p. 27.

³⁶⁶ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do Direito penal brasileiro: fundamentos e aplicação judicial**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 43.

³⁶⁷ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do Direito penal brasileiro: fundamentos e aplicação judicial**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 44.

³⁶⁸ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do Direito penal brasileiro: fundamentos e aplicação judicial**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 47.

³⁶⁹ De acordo com Adam Smith, o indivíduo, "ao preferir fomentar a atividade do país e não de outros países ele tem em vista apenas sua própria segurança; e orientando sua atividade de tal maneira que sua produção possa ser de maior valor, visa apenas a seu próprio ganho e, neste, como em muitos outros casos, é levado como que por mão invisível a promover um objetivo que não fazia parte de suas intenções". Ocorre que, como alude Smith, "ao perseguir seus próprios interesses, o indivíduo muitas vezes promove o interesse da sociedade muito mais eficazmente do que quando tenciona realmente promovê-lo" (SMITH, Adams. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução Luiz João Baraúna. v. 1. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 438).

se aproxima da concepção mínima de Estado, porque “parece que a agência de proteção dominante em seu território não só carece do necessário monopólio sobre o uso da força, mas não consegue também fornecer proteção a todos em sua jurisdição”.³⁷⁰

Ainda conforme Robert Nozick, “restrições indiretas à ação refletem o princípio kantiano básico de que indivíduos são fins e não apenas meios; eles não podem ser sacrificados ou usados para a consecução de outros fins sem seu consentimento”.³⁷¹

Continua Robert Nozick, “individualmente todos resolvemos às vezes suportar alguma dor ou sacrifício por um benefício maior ou para evitar maior dano”. Em todos esses casos, afirma o autor, “algum custo é incorrido em troca do bem geral maior”. Todavia, acrescenta ele, a ideia fundamental é de que “há diferentes indivíduos, com vidas separadas, de modo que ninguém pode ser sacrificado pelos demais”. A isso Robert Nozick denomina restrição moral libertária.³⁷²

3.1 Natureza Jurídica das Infrações Tributárias

A natureza jurídica das infrações tributárias é bastante controvertida. Entre as várias teorias sobre o tema, três delas merecem consideração, a saber: (i) teoria penalista; (ii) teoria administrativista; e (iii) teoria tributarista.

Para os adeptos da teoria penalista, o ilícito tributário teria natureza propriamente penal, não existindo distinção ontológica entre ilícito penal e ilícito tributário, pois ambos estão dotados, em suas qualidades, das mesmas características.

Há muitos doutrinadores que se filiam à corrente penalista. Para o autor argentino Dino Jarach, o ilícito tributário é sempre um ilícito penal, qualquer que seja a natureza da sanção. O direito tributário penal não confere distinção ontológica entre o ilícito tributário e o ilícito de direito penal.³⁷³ Ainda no Direito argentino, Sebastian P.

³⁷⁰ NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 25-41.

³⁷¹ NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 46-47.

³⁷² NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 48-49.

³⁷³ JARACH, Dino. **Direito fiscal**: el ilícito tributario. Tomo XVIII, p. 772.

Espeche desponha como representante da teoria penalista do ilícito fiscal, assim manifestando sua posição:

Como ya dijimos, tambien nos adscribimos a lá naturaleza penal de las "infracciones" tributarias. Las sanciones que son consecuencia del encuadramiento de las conductas en los tipos penales tienen un marcado fin repressivo, no difieren en su esencia de las del derecho penal, ya que no hay razones cuakitativas e cuantitativas que las distinguan de los "ilícitos" penales descriptos en la Ley Penal Tributaria o en el Código Penal".³⁷⁴

Para os que defendem a teoria administrativista, o ilícito ou infração tributária tem a mesma natureza das infrações administrativas e nisto se distinguem do delito penal. Estes últimos ilícitos estão contemplados, conforme o caso, no direito administrativo penal ou no direito tributário penal, e as sanções (administrativas) a eles aplicadas não se confundem com as penas atribuídas aos delitos penais.³⁷⁵

Como aduz Sebastian P. Espeche, os que defendem a teoria tributarista do ilícito tributário, atribuem a ele natureza tributária, não reconhecendo a autonomia de um direito penal tributário por inexistirem princípios, recursos e sanções próprios inerentes a esta disciplina.³⁷⁶

Também nesta direção inclina-se Norberto J. Godoy, para quem a matéria concernente aos ilícitos fiscais e respectivas sanções integram o direito tributário e não o direito penal, que possui suas próprias obrigações, ilícitos e sanções.³⁷⁷

No Direito brasileiro, em que pese a distinção entre as esferas penal e tributária, com nítidas diferenças formais no tocante às infrações (penais e administrativas ou administrativo-tributárias), às sanções (penas e infrações ou penalidades), à aplicação das sanções (autoridades jurisdicionais e autoridades administrativas), e, ainda, à responsabilidade imputada (subjativa e objetiva), não se pode ignorar que existem normas penais que tutelam a ordem tributária, tipificando crimes como o de sonegação fiscal, o descaminho, o contrabando e a apropriação indébita previdenciária.

³⁷⁴ ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero**. 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019, p. 831.

³⁷⁵ ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero**. 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019, p. 830.

³⁷⁶ ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero**. 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019, p. 830.

³⁷⁷ GODOY, Norberto J. **Teoria general del derecho tributario**. Abeledo Perrot, 1992, p. 64.

3.2 Limites ao Poder Sancionador Tributário

A Constituição Federal ocupa o topo da pirâmide normativa e é dela que se extraem o fundamento e a legitimação do poder sancionador. Esta última se revela quando, ao exercer esse poder, o Estado age respeitando os direitos fundamentais e demais princípios e valores consagrados na Constituição Federal.

Ao estabelecer um elenco de princípios e imunidades tributárias, a Constituição Federal delineou os limites do poder de tributar de forma exaustiva e abrangente, tendo atribuído à lei complementar a função de regulamentar essas limitações (art. 146, II).

Por outro lado, com relação ao poder sancionador, os limites constitucionais não foram estabelecidos com a mesma dimensão. O STF até estendeu ao poder sancionador uma limitação constitucional expressamente prevista para o poder de tributar. Trata-se da vedação à instituição de tributo com efeito de confisco. No entendimento do Supremo, o princípio tributário "estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo".³⁷⁸

O legislador não tem liberdade absoluta para estabelecer as infrações e sanções, sejam estas de natureza penal ou administrativa. É certo que há alguma discricionariedade do legislador nessa matéria, mas não de forma ilimitada.

Com efeito, assim leciona Edmar Oliveira Andrade Filho:

Nos Estados governados pelo direito, o exercício do poder de legislar sobre sanções não é deixado ao alvedrio do legislador; esse tem certa margem de discricionariedade para erigir tipos penais e estabelecer as sanções pelas infrações. Todavia, parece claro que a validade da aplicação das normas que preveem a imposição de sanções não depende apenas e exclusivamente de uma anterior qualificação legal das infrações e da natureza e intensidade das penas; é necessário que a infração punível pela sanção tenha potencial para ofender a um bem jurídico que é tutelado pela norma penal, e, por conseguinte, os atos ilícitos formam o conteúdo material das normas penais e que limitam o campo da possível legislação. O poder de configuração do legislador não é irrestrito, e, por isso, uma norma não pode prever a infligção de qualquer espécie de penalidade sem materialidade lesiva efetiva ou potencial. Se esse limite material não existisse, penalidades poderiam ser

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 551-1-RJ**. Rel. Min. ILMAR GALVÃO, julg. 24.10.2002, DJe: de 14.02.2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 2 jan. 2020.

impostas em quaisquer circunstâncias. Enfim, a imposição de uma sanção negativa (penalidade) depende, para que possa ser tutelada pelo ordenamento jurídico, da existência de norma jurídica anterior que defina a sua natureza, intensidade e pressupostos de sua aplicação. Por isso, a eleição só pode recair sobre situações em que há antijuridicidade, ou seja, quando há uma ofensa a um bem jurídico protegido por outras normas (regras e princípios) ou há violação de um dever jurídico representado pela conduta contrária (se outra não for exigível) ao estabelecido em norma que impõe uma obrigação ou uma proibição. A ofensa ao bem jurídico, em qualquer caso, deve ser traduzida em dano ilícito, ainda que potencial.³⁷⁹

No Estado de Direito, toda ação do Poder Público deve estar fundamentada e delimitada pelo ordenamento jurídico, de modo a prevenir o arbítrio. Para Max Weber, o poder sancionador do Estado é decorrente do monopólio da violência exercida por este, uma das principais conquistas dessa Era Moderna. A soberania estatal se concretiza por meio da força, que se revela na coerção resultante do exercício legítimo dos poderes constituídos. Segundo Max Weber, o Estado Moderno é uma comunidade humana que, dentro dos limites de determinado território, reivindica o monopólio do uso legítimo da violência física. Foi assim que o Estado se transformou na única fonte legítima do direito à violência.³⁸⁰

Conforme Roque Carrazza, quando fazem uso de suas competências tributárias, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os municípios são obrigados a respeitar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, resguardando os direitos públicos subjetivos que lhes são constitucionalmente assegurados.³⁸¹

Segundo Tobias Barreto, o fundamento do direito de punir do Estado é um dos elementos formadores do conceito geral de sociedade.³⁸² Nesta mesma linha, Salo de Carvalho entende que o projeto político de legitimação dos Estados modernos se sustenta na justificação da centralização do poder e, especialmente, na justificação da imposição de sanções.³⁸³

³⁷⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 14.

³⁸⁰ WEBER, Max. **Ciência e política: duas vocações**. Tradução de Leônidas Hegenberg e Octany Silveira da Mota. São Paulo: Editora Cultrix, 1999, p. 56.

³⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 388-389.

³⁸² BARRETO, Tobias. Fundamentos do direito de punir. In: **Revista dos Tribunais**, v. 727, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

³⁸³ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do direito penal brasileiro: fundamentos e aplicação judicial**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 40.

O Estado pode muito, mas não pode tudo. Seu poder sancionador não é ilimitado. Assim como o poder de tributar está sujeito às limitações decorrentes das imunidades e dos princípios constitucionais tributários, da mesma forma o poder administrativo sancionador dos detentores de competência tributária encontra limitações que derivam da ordem constitucional e das demais normas que integram o ordenamento jurídico. Segundo Bandeira de Mello, é próprio do Estado de Direito subordinar o exercício do poder público à obediência de normas adrede concebidas, prevenindo, com isso, o uso desatado ou descomedido desse poder.³⁸⁴

Nas lições de Gustavo Masina, o poder administrativo sancionador deve obediência às normas advindas da Constituição Federal, estabelecidas em princípios e valores que servem como verdadeiras travas à atuação sancionatória. A liberdade, a segurança, a igualdade e a justiça constituem um arcabouço axiológico sob a forma de sobreprincípios jurídicos que se prestam a proteger direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados.³⁸⁵

A existência de lacunas no Direito Tributário Sancionador brasileiro, no tocante às regras gerais, abre espaço para uma intensa aplicação dos princípios gerais de Direito e de sobreprincípios constitucionais, como instrumentos de limitação desse poder.

Conforme Gustavo Masina, "no cumprimento de sua função integrativa, os chamados princípios gerais de Direito, especialmente aqueles mais identificados com o Direito Público, servirão como limitadores do poder sancionatório dos entes tributantes".³⁸⁶

Segundo Humberto Ávila, os sobreprincípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e do devido processo legal, como sobreprincípios que são, atuam com grande amplitude, exercendo um papel articulador com outros princípios, que devem atuar de forma complementar sobre o caso concreto, em mútua afetação.³⁸⁷

³⁸⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio da legalidade e algumas de suas consequências para o Direito administrativo sancionador. *In: Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, n. 1, Belo Horizonte, 2003, p. 73.

³⁸⁵ MASSINA, Gustavo. **Sanções Tributárias: definição e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

³⁸⁶ MASSINA, Gustavo. **Sanções Tributárias: definição e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 188.

³⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47.

À semelhança do que ocorre com relação ao poder de tributar – que tem limitações decorrentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias – o poder administrativo sancionador também apresenta limites.

Conforme Gustavo Masina, as limitações do poder administrativo sancionador do Estado são decorrentes de sobreprincípios e de normas constitucionais, dos princípios gerais do Direito e dos postulados normativos. Todavia, todos esses princípios e postulados decorrem do Estado de Direito, o qual “impõe a conclusão de que os princípios jurídicos e os postulados normativos devem ser aplicados diretamente como limitações ao poder administrativo sancionador dos entes tributantes”.³⁸⁸

O poder punitivo deve também respeitar os procedimentos formais. Ao mesmo tempo em que o ordenamento jurídico sanciona os comportamentos contrários à ordem jurídica positiva, atribuindo às autoridades públicas investidas de competência estatal o (poder-dever) de identificar e punir esses comportamentos, delimita também o poder sancionador, conferindo direitos e garantias fundamentais ao contribuinte.³⁸⁹

Se há limites no tocante à instituição de sanções, há também no que concerne a sua aplicação. Os valores constitucionais são balizas que não podem ser ignoradas, quer pelo legislador, quer pelos intérpretes e aplicadores do Direito.

A Constituição Federal está repleta de valores. No seu preâmbulo são enunciados os valores da liberdade, da segurança, da igualdade e da justiça; e, no art. 5º, são garantidos os direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, entre outros.

Referindo-se ao posicionamento consolidado no Tribunal Supremo da Espanha, Eduardo Enterría e Tomás-Ramón Fernandez Iecionam que muitos princípios inspiradores da ordem penal são aplicáveis, com certo matiz, ao Direito Administrativo sancionador e, deste modo, é suprida a ausência de um quadro

³⁸⁸ MASSINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**: definição e limites. São paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

³⁸⁹ BRAGA, Paulo Cesar. **Sanções fiscais**: compêndio sobre infrações e penalidades tributárias. Ribeirão Preto: Editora Arroba Ltda, 2013, p. 69-70.

normativo geral que define os princípios gerais de funcionamento das sanções administrativas.³⁹⁰

Este é também o entendimento de Luciano Amaro para quem, não obstante a distinção quanto à gravidade das condutas e sanções, os sistemas sancionadores criminal e administrativo possuem princípios comuns, dentre os quais, a legalidade dos delitos e das penas e penalidades, o *in dubio pro reo*, a retroatividade benigna e o devido processo legal. Mas o autor aponta também aspectos que distinguem os dois sistemas, tais como o dolo e a culpa – exigíveis no sistema penal, mas não, como regra, no sistema administrativo sancionador – e a predominância de penas privativas de liberdade no direito penal, enquanto no direito tributário prevalecem as penalidades pecuniárias e restritivas de direitos. Em todo caso, os objetivos das sanções são os mesmos nos dois sistemas: prevenção geral contra a prática de infrações por outros eventuais infratores e prevenção especial mediante castigo infringido ao infrator.³⁹¹

No ordenamento jurídico brasileiro, o poder administrativo sancionador encontra limitações em vários princípios constitucionais que envolvem não apenas os aspectos gerais e aspectos específicos referentes a determinados setores jurídicos. É o que se verifica no âmbito do Direito Penal, do Direito Administrativo, do Direito Financeiro, do Direito Tributário e do Direito Econômico. Esses princípios constitucionais costumam ser reproduzidos em normas infraconstitucionais, as quais, muitas vezes, explicitam outros princípios que somente de forma implícita foram contemplados no texto constitucional.

A Lei Geral do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/1999) estabelece, no art. 2º, que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.³⁹²

A lei em comento elenca, de forma expressa, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais, embora não constassem expressamente na

³⁹⁰ ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 192.

³⁹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 439.

³⁹² BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.784/1999**, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019.

Constituição, já vinham reconhecidos pela jurisprudência como princípios constitucionais implícitos.

Dessa forma, partindo-se da noção de Estado Democrático de Direito como sobreprincípio unificador, são analisados outros princípios e postulados normativos que se prestam a limitar o poder sancionador, condicionando não apenas a aplicação das sanções administrativas tributárias, mas especialmente a instituição destas pelo legislador.

3.2.1 Princípio da Legalidade

A ideia de legalidade como princípio jurídico surgiu no Século XIII, no campo da tributação, como forma de limitar os poderes absolutos do Rei João Sem Terra. O princípio proibia o Rei de instituir qualquer auxílio ou contribuição sem o consentimento do Conselho da Coroa. Posteriormente, a proibição foi alargada com o princípio da representação, primeiramente na Inglaterra com o *Bill of Rights* (1689), seguindo-se a América do Norte com a Declaração dos Direitos do Homem da Filadélfia (1774) e, posteriormente na França, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789). No século XIX, com o advento do Estado Liberal de Direito, este princípio se consolidou.³⁹³

No Estado de Direito, a atuação da Administração Pública está jungida à ideia de legalidade. A Constituição Federal positivou o princípio da legalidade não apenas em sentido genérico (art. 5º, II)³⁹⁴, mas também de forma específica em diversos ramos do Direito, como é o caso do Direito Penal (art. 5º, XXXIX)³⁹⁵, do Direito

³⁹³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 47-48.

³⁹⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 9 jan. 2019).

³⁹⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

Administrativo (art. 37,)³⁹⁶ e do Direito Tributário (art. 150, II).³⁹⁷ Nas lições de José Afonso da Silva, a legalidade é o princípio basilar do Estado Democrático de Direito, que se subordina à Constituição e funda-se na legalidade democrática, com sujeição ao império da lei.³⁹⁸

Para Hugo de Brito Machado, muito embora as normas infra legais possam estabelecer as denominadas obrigações acessórias, as penalidades a serem aplicadas pelo eventual descumprimento dessas obrigações somente podem ser cominadas pela lei.³⁹⁹

Assim como ocorre no campo penal, no Direito Administrativo sancionador apenas a lei pode tipificar infrações e cominar penalidades. É o que se depreende do disposto no art. 97, V, do CTN, que dispõe: "somente a lei pode estabelecer [...] a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas".⁴⁰⁰

A jurisprudência brasileira é remansosa no sentido de que somente a lei pode descrever a infração administrativa e impor penalidade. Apesar da unanimidade da doutrina e da jurisprudência a esse respeito, não é raro o contribuinte se deparar com a imputação de sanções estabelecidas pelo Poder Público por atos infra legais. Esse fato é evidenciado pelas inúmeras manifestações do Poder Judiciário sobre o tema.⁴⁰¹

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 9 jan. 2019).

³⁹⁶ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

³⁹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 9 jan. 2019).

³⁹⁸ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual a constituição**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 81.

³⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. V. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

⁴⁰⁰ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 9 Jan. 2019

⁴⁰¹ Para ficar apenas numa citação, veja-se excerto de decisão do STF proferida na ADI-MC 1.823-1-DF: "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, § 1º, E 14 DA PORTARIA Nº 113, DE 25.09.97, DO IBAMA. Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir.

Dessa forma, tanto na esfera penal (Direito Penal Tributário), como na administrativa (Direito Tributário Penal), o princípio é o mesmo: só a lei em sentido estrito é que pode tipificar as infrações e cominar as respectivas penalidades.⁴⁰²

3.2.2 Princípio da Irretroatividade da Legislação Tributária

No Direito Tributário, assim como na Teoria Geral do Direito, tem-se como regra a irretroatividade da lei. A retroatividade somente é cabível em situações específicas estabelecidas pelo próprio legislador. Juntamente com o princípio da legalidade, a irretroatividade da lei tem por objetivo garantir o sobreprincípio da segurança jurídica. A Constituição Federal impõe que o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada estejam protegidos contra a ação do legislador. Esta é a previsão genérica do princípio em comento.⁴⁰³

No que tange à criação e à majoração dos tributos, há previsão específica contra a retroatividade das normas tributárias.⁴⁰⁴ Todavia, no campo das infrações tributárias, dada sua afinidade com a seara penal, aplica-se, como regra, a irretroatividade da lei sancionatória, sendo possível afirmar que não há infração administrativa sem lei anterior que a defina, nem sanção administrativa sem

Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados. Cautelar deferida (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 1.823-MC-DF**. Rel. Min. ILMAR GALVÃO, julg. 30/04/1998, DJ: 16/10/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347283>>. Acesso em: 31 jan. 2020).

⁴⁰² Conforme a doutrina, denomina-se Direito Tributário Penal a parte do Direito Tributário que trata das infrações administrativas e das respectivas penalidades cominadas. O Direito Tributário Penal não se confunde com o Direito Penal Tributário, que corresponde ao setor do Direito Penal que regula os crimes contra a ordem e administração tributárias, cominando as respectivas penas.

⁴⁰³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

⁴⁰⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

cominação legal prévia⁴⁰⁵, muito embora se admita a retroatividade benigna em matéria de infração e de sanção. Dessa forma, as leis mais graves não retroagem para alcançar infrações ocorridas antes de sua vigência, mas as normas mais benignas retroagem em benefício do infrator.⁴⁰⁶

3.2.3 Princípio da presunção de inocência

O poder administrativo sancionador está vinculado ao princípio constitucional da presunção de inocência, segundo o qual, ninguém poderá ser considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.⁴⁰⁷ Segundo Maria Ângela Padilha, a aplicação desse princípio está intimamente relacionada com o devido processo legal, pelo qual, além de julgamento justo, o infrator deve ter asseguradas as garantias que lhe permitam impugnar as pretensões da Fazenda Pública, tais como a igualdade entre as partes, a produção de provas e os recursos inerentes ao processo.⁴⁰⁸

Para Regina Costa, a presunção de inocência está conectada à exigência da verdade material, de modo que o Estado, ao legislar sobre sanções tributárias ou ao aplicar a legislação tributária, deve sempre buscar a verdade material dos fatos e não

⁴⁰⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

⁴⁰⁶ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

⁴⁰⁷ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

⁴⁰⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 156.

se apropriar de presunções absolutas. A presunção que deve prevalecer é a de inocência e não a de culpa.⁴⁰⁹

A presunção de inocência é complementada pelo princípio do *in dubio pro reo*. Nos termos do art. 112 do CTN, sempre que houver dúvida quanto à aplicação de uma regra sancionatória que defina infrações ou comine penalidades, a interpretação deve dar-se da forma que mais favoreça o infrator no tocante à materialidade do fato, à imputabilidade e à punibilidade, bem como quanto à natureza da infração e a sua graduação. Sendo assim, em caso de dúvida acerca da sanção aplicável ou de sua graduação, impõe-se a construção da norma sancionatória individual mais favorável ao infrator e adaptada às circunstâncias objetivas e subjetivas do caso concreto.⁴¹⁰

3.2.4 Princípio do *in Dubio Pro Reo*

Na seara do Direito Processual Penal, o princípio do *in dubio pro reo* pode ser extraído do art. 386, II, do Código de Processo Penal, segundo o qual “o juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça: [...] VII – não existir prova suficiente para a condenação”.

No Direito Tributário, a lei que define infração ou comina penalidade deve ser interpretada da forma que mais favoreça o acusado. Esta regra está prevista no art. 112 do CTN, que assim dispõe:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.⁴¹¹

Com base nesse princípio, Paulo Coviello Filho destaca a impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, quando o julgamento é desfavorável ao infrator mediante voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pois, segundo o autor, o

⁴⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 288.

⁴¹⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 158.

⁴¹¹ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 jan. 2020.

empate na votação configura uma prova inequívoca da existência de dúvida sobre a imputação.⁴¹²

3.2.5 Princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação ao confisco está enunciado na Constituição Federal referindo-se apenas aos tributos. Para Roque Carrazza, a tributação não pode agredir a propriedade privada a ponto de fazê-la desaparecer, pois, desse modo, o tributo estaria assumindo feição confiscatória. Na atual sistemática constitucional, o confisco somente é admitido em situações muito específicas disciplinadas na lei, sempre com conotação sancionatória, como ocorre na expropriação de glebas onde estejam sendo cultivadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas.⁴¹³

Embora a Constituição se refira apenas aos tributos confiscatórios, a jurisprudência tem estendido a aplicação desse postulado também para as multas, quando estas são desproporcionais e exorbitantes. Esta é a conclusão que se extrai do seguinte julgado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido.⁴¹⁴

Dessa forma, as sanções tributárias não poderão acarretar a supressão total ou substancial da propriedade, pois, se assim for, estará violando o princípio que proíbe o confisco. Em todo caso, os eventuais efeitos confiscatórios de tributos, ou mesmo de multas, seria de difícil configuração, dada a ausência de critérios legais

⁴¹² COVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade de manutenção da multa qualificada do art. 44, 1º, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 225, Jun. 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 138.

⁴¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 360.

⁴¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 748.257-AgR-SE**. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julg. 06/08/2013, DJe: 20/08/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>. Acesso em: 26 dez. 2019.

objetivos, ficando ao alvedrio do Poder Judiciário, a quem compete definir, no caso concreto, se há ou não esse efeito.

Todavia, para Aliomar Baleeiro, há alguns critérios que, *a priori*, sinalizariam o caráter confiscatório, como no caso de tributos que possam absorver parte considerável do valor da propriedade e na tributação que possa aniquilar a empresa ou impedi-la de exercer atividade lícita e moral.⁴¹⁵

3.2.6 Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade

A razoabilidade e a proporcionalidade não se confundem. A razoabilidade está ligada às ideias de moderação e conformidade com a razão, decorre da experiência norte-americana e mostra-se vinculado ao bom-senso, repudiando os absurdos e respeitando o mínimo aceitável. A proporcionalidade, que tem inspiração no Direito alemão, envolve medida de comparação, propiciando a escolha da melhor solução possível dentre as que se apresentam na situação, observando os critérios de adequação e necessidade. É assim possível identificar razoabilidade onde falta proporcionalidade.⁴¹⁶

Os juízos de razoabilidade e de proporcionalidade são muito importantes para a conciliação de princípios e valores antagônicos. Nesses casos, conforme Eros Grau, a atribuição de maior peso a um ou a outro princípio não é discricionária, mas deve ponderar a Constituição Federal em sua totalidade, considerando as múltiplas variáveis envolvidas na questão.⁴¹⁷

O princípio da razoabilidade está aludido de forma implícita no art. 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988, que dispõe: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

Segundo Regina Costa:

A razoabilidade, com a proporcionalidade nela contida, é medida em relação ao interesse público específico. A razoabilidade deve ser tomada como aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso

⁴¹⁵BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 564.

⁴¹⁶ COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Regulação e auto regulação. In: NUSDEO, Fábio. **O direito econômico na atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 177.

⁴¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 189.

concreto; é o padrão social a respeito de certas condutas e, portanto, só pode ser aferida em função da realidade, de um contexto determinado.⁴¹⁸

Humberto Ávila chama a atenção para três acepções da razoabilidade, a saber: (i) diretriz para adequação do caso concreto com a norma geral; (ii) diretriz para vincular a norma à realidade a que ela se reporta, ou seja, a congruência entre a medida adotada e o fim que a mesma pretende atingir; e (iii) relação de equivalência entre duas grandezas.⁴¹⁹

Nos termos da lei que regula o processo administrativo no âmbito federal, a Administração Pública deve observar a adequação entre meios e fins, sendo vedada a imposição de obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.⁴²⁰

Ao regular a ordem econômica, a Constituição impõe a observância de princípios aparentemente antagônicos. São assim o direito de propriedade privada e a função social da propriedade, bem como o princípio da livre concorrência e a defesa do consumidor. Em razão dessa contraposição, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, implícitos no texto constitucional, ganham importância na regulação, na interpretação e na aplicação das normas interventivas.

Conforme Carlos Maximiliano, por trás da aparente contradição entre duas expressões que à primeira vista se excluem, há um nexo oculto de conciliação que cabe a hermenêutica desvendá-lo para harmonizar e integrar os textos.⁴²¹

As restrições a determinados direitos devem respeitar não apenas o princípio da legalidade, mas também a compatibilidade dessas restrições com o princípio da

⁴¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 288

⁴¹⁹ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 103.

⁴²⁰ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.784/1999**, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019).

⁴²¹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 134.

proporcionalidade, que pressupõe a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, a adequação desses meios para concentração dos objetivos pretendidos e a necessidade de sua utilização. As medidas interventivas adotadas devem ser aptas para atingir os objetivos pretendidos.⁴²²

O princípio da proporcionalidade, em sua acepção ampla, constitui uma limitação constitucional ao poder do Estado de intervir sobre as liberdades individuais, sob os mais diversos aspectos, inclusive quanto à imposição de sanções administrativas e penais (*jus puniendi*).

As sanções somente se legitimam quando estritamente necessárias e adequadas ao fim a que se destinam, ou seja, a proporcionalidade é essencial à validade da sanção. A respeito disso, leciona Leandro Paulsen:

As penalidades devem ser proporcionais à gravidade da infração. Assim é que será inválida a lei que estabelecer multas em percentual que desbordem do que seja necessário e adequado para os fins de inibir a prática da infração e reprimir sua realização, segundo critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Do mesmo modo, não se poderá aplicar a pena de perdimento de veículo transportador quanto do descaminho de volume insignificante de bens de pequeno valor, cabendo, isso sim, limitar o perdimento aos próprios bens descaminhados.⁴²³

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 consagra a imperiosa conexão que deve haver entre o delito e a pena. O art. 8º do referido documento prevê que “a lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias”.⁴²⁴

A ideia de proporcionalidade entre o delito e a sanção cominada permeia todos os ensinamentos de Cesare Beccaria. Na defesa da humanização do Direito Penal, aponta a necessidade de proporcionalidade da pena que, para ele, não se tratava de mera virtude política dos governos moderados – que devem sempre ser –, mas como verdadeira exigência do interesse comum.⁴²⁵

⁴²² COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Regulação e auto regulação. In: NUSDEO, Fábio. **O direito econômico na atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 176-177.

⁴²³ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1028.

⁴²⁴ **DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO**. Disponível em: <<https://educacao.uol.com.br/disciplinas/historia/declaracao-dos-direitos-do-homem-e-do-cidadao-integra-do-documento-original.htm?cmpid=copiaecola>>. Acesso em: 23 abr. 2019.

⁴²⁵ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas [livro eletrônico]**. Tradução de Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2010, s. p.

Em seu tempo, Cesare Beccaria denunciava os julgamentos com intuito meramente arrecadatário em favor do príncipe, onde os juízes se tornavam meros advogados do fisco:

Houve um tempo em que todas as penas eram pecuniárias. Os crimes dos súditos eram para o príncipe uma espécie de patrimônio. Os atentados contra a segurança pública eram objeto de lucro, sobre o qual se sabia especular. O soberano e os magistrados achavam seu interesse nos delitos que deviam prevenir. Os julgamentos não eram, então, nada menos do que um processo entre o fisco, que percebia o preço do crime, o culpado, que devia pagá-lo. Fazia-se disso um negócio civil, contencioso, como se fosse uma querela particular, e não do bem público. [...] o juiz, estabelecido para apurar a verdade com ânimo imparcial, não era mais do que um advogado do fisco; e aquele que se chamava o protetor e o ministro das leis era apenas o exator dos dinheiros do príncipe.⁴²⁶

Também a respeito da proporcionalidade, J. J. Canotilho destaca três dimensões do princípio, a saber: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação impõe que a medida adotada para a realização do interesse público seja apropriada para a prossecução dos fins a ele subjacentes. A necessidade exige que a medida adotada seja considerada proporcional, não havendo outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito, que tem a conotação de justa medida. Para cumprir essa exigência, não basta a medida se mostrar adequada e necessária para alcançar determinado fim, sendo necessário também que o resultado obtido com a intervenção estatal seja proporcional à carga coativa da medida. Trata-se de equacionar os meios e os fins mediante juízo de ponderação.⁴²⁷

Para Maria Ângela Padilha, o postulado da proporcionalidade tem papel fundamental na compreensão dos abusos praticados pelo poder público, pois o poder de tributar, conquanto conferido pela Constituição Federal, não outorga ao Estado o poder de suprimir direitos fundamentais, mesmo quando há, por parte dos contribuintes, eventual descumprimento dos deveres tributários. Um erro não pode ser corrigido com a prática de outro erro.⁴²⁸

⁴²⁶ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas [livro eletrônico]**. Tradução de Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2010, s. p.

⁴²⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 262-263.

⁴²⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 172.

No bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, o STF suspendeu a execução do art. 3º da Lei nº 8.218/1994, que estabelecia multa de 300% sobre o valor do bem ou do serviço prestado, na hipótese de não emissão de documento fiscal, recibo ou documento equivalente. No caso, entendeu a Corte Suprema que a multa fiscal tinha caráter confiscatório, estando vedada sua cobrança pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.⁴²⁹

Mas é importante manter equilíbrio nessa questão. Se, por um lado, o Poder Público não pode, quando no exercício do poder administrativo sancionador, suprimir direitos e garantias fundamentais, tampouco limitar ou restringir esses direitos de forma irrazoável ou desproporcional; por outro lado, não pode também o Estado, ao não sancionar condutas indesejáveis, proteger o direito de alguns, ao custo da violação dos direitos de outros que, muitas vezes, são vítimas de uma nítida e injusta discriminação.

É importante repisar que os direitos fundamentais não estão numa zona de intocabilidade absoluta e isto foi bem demonstrado no bojo da Ação Cautelar nº 1.657-6-RJ, que chancelou o cancelamento de registro especial para fabricação de cigarros, aplicado pela Receita Federal do Brasil a uma empresa deste setor. No julgamento da referida Ação, o STF entendeu que a medida não violava o postulado da proporcionalidade nem da razoabilidade, sendo, portanto, válida, não configurando sanção política. O tribunal admitiu, ainda, que o cancelamento do registro especial era uma forma de proteger outros princípios e valores constitucionais, como a livre concorrência e o direito a saúde pública.

No âmbito do STF, a proporcionalidade tem recebido considerável prestígio, pois, além da dimensão formal, está também identificado, em sua dimensão material, com a essência do *substantive due process of law*, que representa um obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou razoável. Protegendo direitos e liberdades contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou

⁴²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 1.075-MC-DF**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 17.06.1998, DJ 24.11.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

destituída do necessário coeficiente de razoabilidade, conforme voto proferido pelo ministro Celso de Mello na ADI nº 1158-8-AM.⁴³⁰

A intervenção do Estado na ordem econômica é medida necessária para a própria proteção do livre mercado, pois visa a corrigir as falhas de mercado e a prevenir as distorções que possam violar a livre concorrência.

Na condição de agente regulador e normatizador da atividade econômica, o Estado exerce a intervenção indireta, atuando sobre o domínio econômico mediante medidas de direção e de indução da economia. Dessa forma, direciona as forças de produção para o cumprimento das finalidades e dos princípios que norteiam a ordem econômica brasileira.

Conforme Eros Grau, na intervenção indireta por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os agentes econômicos. Na intervenção por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção de acordo com as leis que regem o funcionamento dos mercados, mediante técnicas regulatórias que estimulam os comportamentos desejáveis ou desestimulando os indesejáveis.⁴³¹

3.3 Restrições Injustificáveis ao Poder Sancionador Tributário

O poder de polícia está contemplado no Código Tributário Nacional, o qual define seu exercício regular como fato gerador das taxas, mas, curiosamente, é justamente na seara do Direito Tributário que o poder de polícia sofre injustificadas restrições quanto ao seu exercício.⁴³²

⁴³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. **ADI nº 1158-8-AM**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julg. 20.08.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6903741>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁴³¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 156-157.

⁴³² Nos termos do art. 78 do CTN, “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)” (BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 jan. 2019).

Nos termos do CTN, no exercício regular do poder de polícia, o Poder Público pode limitar a liberdade individual em benefício do interesse coletivo, atuando de forma coercitiva e com o auxílio de sanções administrativas que são aplicáveis em caso de descumprimento das obrigações tributárias, tanto as obrigações principais, quanto as obrigações acessórias. O descumprimento dessas obrigações, em quaisquer dos casos, configura infração administrativa e acarreta a aplicação de sanção. As infrações administrativas tributárias dividem-se em duas categorias: as infrações materiais ou substanciais, resultantes de violação das normas de incidência tributária; e as infrações formais, decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Não há justificativa plausível para as restrições que se pretende impor à criação e à aplicação das sanções administrativas não pecuniárias na esfera tributária. Em diversos setores do Direito – como o Direito Administrativo, o Direito do Consumidor e o Direito Econômico – são aplicáveis, sem maiores contestações, diversas modalidades de sanções administrativas. Mas na seara tributária, a realidade é outra. As únicas sanções tributárias que são admitidas de forma unânime pela doutrina são aquelas de natureza pecuniária. Com frequência, as sanções não pecuniárias são refutadas sob o argumento de que configuram sanções políticas, sendo, por isso, inconstitucionais. Esse mesmo discurso é encampado também pela jurisprudência, ainda que haja abrandamento quando da apreciação dos casos concretos pelo Poder Judiciário.

No que tange às diversas áreas do Direito, a diversidade de manifestações do poder administrativo sancionador foi assim destacada por Onofre Alves Batista Junior:

As sanções de polícia, em sentido genérico, principiam, usualmente, com a advertência, passam pela multa, e se escalonam em penalidades mais graves como a interdição de atividades, o fechamento de estabelecimento, a demolição de construção, o embargo administrativo de obra, a destruição de objetos, a inutilização de gêneros, a proibição de fabricação ou comércio de certos produtos, a vedação de localização de indústrias ou de comércio em determinadas zonas; a proibição da exibição de filmes e espetáculos ou da divulgação de textos, e diversas outras, em benefício da moral comum, da

saúde, da segurança pública, da segurança nacional, enfim, de tudo o que deve ser feito em prol do bem comum, do interesse da coletividade.⁴³³

Não há plausibilidade em se distinguir, nessa questão, setores jurídicos tão próximos e intercambiáveis como o Direito Administrativo e o Direito Tributário. Nesse sentido, leciona Onofre Alves Batista Júnior:

Aceita-se, por exemplo, sem questionamentos, a interdição de um estabelecimento comercial, porque este fez perigar a salubridade pública, ou o meio ambiente, ou a segurança, mas se o prejuízo ao bem comum se der através da tributação, a tendência é a de rejeição da medida de polícia.⁴³⁴

No Direito do Consumidor, é ainda mais pronunciada a diversidade de sanções administrativas aplicáveis no caso de descumprimento do Código de Defesa do Consumidor:⁴³⁵

Em alguma medida, as restrições que se pretende impor ao poder tributário sancionador comprometem a realização da justiça fiscal e estimulam a inadimplência e a evasão fiscal, causando graves prejuízos à sociedade na medida em que se reduz o fluxo regular dos recursos financeiros necessários aos investimentos e à implementação das políticas públicas.

O Brasil adota o modelo de Estado Social Tributário, no qual os tributos são a principal fonte de receitas públicas indispensáveis ao funcionamento do Estado. A

⁴³³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 274-275.

⁴³⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 275-276.

⁴³⁵ *Veja-se o grande espectro de sanções aplicáveis nesse setor jurídico: “Art. 56. As infrações das normas de defesa do consumidor ficam sujeitas, conforme o caso, às seguintes sanções administrativas, sem prejuízo das de natureza civil, penal e das definidas em normas específicas:*

I - multa;

II - apreensão do produto;

III - inutilização do produto;

IV - cassação do registro do produto junto ao órgão competente;

V - proibição de fabricação do produto;

VI - suspensão de fornecimento de produtos ou serviço;

VII - suspensão temporária de atividade;

VIII - revogação de concessão ou permissão de uso;

IX - cassação de licença do estabelecimento ou de atividade;

X - interdição, total ou parcial, de estabelecimento, de obra ou de atividade;

XI - intervenção administrativa;

XII - imposição de contrapropaganda.

Parágrafo único. As sanções previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar, antecedente ou incidente de procedimento administrativo.” (BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 17 jan. 2019).

rejeição social à tributação teve grande expressão no período que antecedeu o Estado de direito, quando a relação tributária se caracterizava como uma relação de poder, mas isso não mais se justifica no Estado de Direito, onde a relação tributária ganha os contornos de uma relação de direito e não mais de poder.⁴³⁶

Na visão de Onofre Alves Batista Júnior, as restrições e preconceitos para com as medidas de polícia fiscal estendem-se, também, à interpretação da lei tributária e configuram destroços de épocas anteriores, cujas sequelas devem ser desnudadas pelos juristas, com isenção e imparcialidade.⁴³⁷

4 MANIFESTAÇÕES DO PODER SANCIONADOR

A vida em sociedade exige regras de convivência que, quando inobservadas, implicam a aplicação coativa de sanções previamente estabelecidas. A coação é a principal característica do Direito e se efetiva mediante o exercício do poder sancionador do Estado.

As normas jurídicas se dividem em normas de organização e normas de conduta, sendo compostas por dois elementos: o antecedente ou hipótese e o consequente ou dispositivo.

Em razão da liberdade humana garantida pela ordem jurídica, a observância das regras de conduta configura uma alternativa para o sujeito, mas sua violação implica a imposição de sanções. Diante das regras jurídicas, há duas possibilidades de comportamento humano: o cumprimento da norma ou seu descumprimento. Essas duas alternativas podem ser demonstradas através dos seguintes esquemas: “Se H

⁴³⁶ Conforme Onofre Alves Batista Júnior, o caráter odioso que a tributação possuía desde a Roma Clássica até a Revolução Francesa era decorrência da confusão patrimonial que imperava entre o patrimônio público e o patrimônio privado do soberano. Nesse contexto, os tributos não se destinavam ao financiamento de interesses públicos, mas ao sustento e proveito próprio dos governantes. O Fisco detinha poderes absolutos e a relação tributária se caracterizava como relação de poder, sendo a cobrança realizada com dureza e rigor e dirigida contra povos vencidos, estrangeiros e classes inferiores. Nesse contexto, o tributo assume o caráter odioso que não mais deve ser mantido nos dias atuais, muito embora alguns ainda insistam em propagá-lo (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 278).

⁴³⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 279.

é, então D deve ser”; ou ainda, “Se não D, então S deve ser”, sendo D o dispositivo da norma, H a hipótese e S a sanção.⁴³⁸

Considerando a responsabilidade do agente, as infrações podem ser subjetivas ou objetivas. Nas primeiras, a intenção do agente é relevante para configurar o ilícito, exigindo a presença de dolo ou de culpa. Nas infrações objetivas, esses elementos – dolo e culpa – são dispensáveis e a intenção do agente perde relevância como elemento caracterizador do ilícito.

No âmbito do Direito Tributário, predomina a responsabilidade objetiva do agente, conforme estabelece o art. 136 do CTN, que assim prescreve: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.⁴³⁹

Todavia, em situações específicas previstas na lei, as infrações apresentam natureza subjetiva, como nos ilícitos de sonegação fiscal, fraude ou conluio, previstos na Lei nº 4.502/1964.⁴⁴⁰ Nesses casos, além do nexo de causalidade entre a conduta do agente e o resultado material produzido, cumpre à Administração Pública comprovar a existência de dolo ou culpa.

Embora exista unidade ontológica entre as infrações administrativas e as infrações penais, há distinções formais que permitem diferenciar estas duas formas de expressão do poder sancionador.

⁴³⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 280.

⁴³⁹ BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 9 fev. 2019.

⁴⁴⁰ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 (BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 17 jan. 2019).

4.1. Unidade Ontológica das Infrações Administrativas e Penais

Do ponto de vista ontológico, não há distinção entre os ilícitos administrativos tributários e os ilícitos penais tributários, pois ambos constituem manifestações do poder sancionador do Estado que, pela sua própria natureza, é uno. Esta é a razão pela qual os princípios de Direito Penal são também aplicáveis às infrações e às sanções tributárias ou administrativas tributárias. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello leciona: "não há, pois, cogitar de qualquer distinção substancial entre infrações e sanções administrativas e infrações e sanções penais. O que as aparta é única e exclusivamente a autoridade competente para impor a sanção".⁴⁴¹

Esse entendimento é também esboçado por Daniela Victor de Souza Melo, para quem inexistente diferença ontológica entre os ilícitos penais, administrativos, eleitorais, trabalhistas, tributários ou civis. Para a autora, o que distingue o ilícito tributário do ilícito penal, também denominado delito, é a natureza das sanções aplicáveis.⁴⁴²

A respeito da unicidade dos diversos tipos de ilícitos, Elizabeth Rosa de Melo faz importante destaque:

A discussão sobre a natureza jurídica do ilícito tributário principia pela reafirmação da unicidade da ordem jurídica... não obstante a unânime concordância doutrinária quanto a considerar o direito como um sistema unitário, a discussão abre a natureza do ilícito gravita em torno das seguintes classificações: Civil, Penal, Administrativo e Tributário.⁴⁴³

Para Sebastian P. Espeche, autor argentino, denomina-se Direito Penal Tributário "el conjunto de normas que describen los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones". Segundo este autor, o Direito Penal e o Direito Tributário estão indissoluvelmente unidos e a compreensão da matéria exige estudos e conhecimentos das duas disciplinas.⁴⁴⁴

⁴⁴¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. rev. e atual. até a Emenda constitucional 52, de 8.3.2006. São Paulo: Malheiros Editora, 2006, p. 805.

⁴⁴² MELO, Daniela Victor de Souza. Abrandamento da objetividade do injusto fiscal. p. 127-151. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 129.

⁴⁴³ MELO, Elizabeth Rosa de. **Direito fundamental à uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013, p.88.

⁴⁴⁴ ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero**. 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019, p. 829.

Conforme Paulo Coviello Filho, “à aplicação da multa qualificada, modalidade de penalidade do Direito Tributário Penal, devem ser aplicados os princípios atinentes ao Direito Penal como um todo, disciplina da qual faz parte o Direito Penal Tributário”.⁴⁴⁵

Assim, mesmo se admitindo a existência de duas categorias das infrações – administrativas e penais e dois regimes jurídicos diferenciados por características formais, não se pode ignorar o fato de que ambas as infrações brotam de um tronco comum – o *jus puniendi* – e a elas aplicam-se princípios comuns.

4.2 Distinção Formal entre Infrações Administrativas e Penais

Em que pese reconhecer a unidade ontológica entre as infrações penais e as administrativas tributárias, Crisley de Sousa Feitosa pontua importantes distinções entre ambas, notadamente no tocante à autoridade competente para a aplicação das sanções, forma de cobrança, regras de prescrição e decadência, transmissão de responsabilidade e limitação quantitativa.⁴⁴⁶

Quanto aos procedimentos de cobrança, leciona Crisley de Sousa Feitosa que, por integrar o crédito tributário, a cobrança das sanções administrativas pecuniárias é precedida de sua regular inscrição na dívida ativa, de onde se extrai certidão que, configurando título executivo extrajudicial, irá lastrear a ação de execução fiscal. Por outro lado, as penalidades pecuniárias de natureza penal são cobradas mediante execução fundada em título executivo judicial.⁴⁴⁷

No tocante a prescrição e a decadência, entende Crisley de Sousa Feitosa que as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento da obrigação tributária integram o crédito tributário e sujeitam-se às regras aplicáveis ao Direito Tributário, inclusive no que tange à reserva da lei complementar para regulamentação, conforme

⁴⁴⁵ CUVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 225, Jun. 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 138.

⁴⁴⁶ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 85.

⁴⁴⁷ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 85.

previsto no art. 146, III, b, da Constituição Federal. No Direito Penal são outras as regras e prazos, todos estabelecidos em lei ordinária.⁴⁴⁸

Quanto à transmissão da responsabilidade por infração, é ela inconcebível no tocante ao ilícito penal, em face do princípio da personalidade da pena. Porém, com relação às multas administrativas tributárias, admite-se que terceiros sejam responsabilizados por fato de outrem.⁴⁴⁹

Cabe um pequeno reparo ao entendimento de Crisley de Sousa Feitosa no que tange ao procedimento de cobrança como critério distintivo. É que, a partir da alteração introduzida no art. 51 do Código Penal pela Lei nº 9.268, de 1º.04.1998, houve aproximação quanto ao procedimento de cobrança das multas penais com relação às multas administrativas. Conforme o referido dispositivo, “Transitada em julgado a sentença condenatória, a multa será considerada dívida de valor, aplicando-se lhes as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas interruptivas e suspensivas da prescrição”.⁴⁵⁰

Para Onofre Alves Batista Júnior, as infrações correspondentes a esses dois universos constituem os crimes fiscais, situados na esfera penal; e os ilícitos tributários, situados na esfera administrativa. O autor apresenta o dolo e a culpa como elementos de distinção entre os dois ilícitos, ao lado dos tipos de sanções que são impostas aos mesmos:

Na verificação dos crimes fiscais interessa a antijuridicidade e a culpabilidade – imputação do resultado delituoso à participação volitiva do agente – e, por essa razão, sem dolo ou culpa, a conduta não é passível de punição. De

⁴⁴⁸ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 85-87.

⁴⁴⁹ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 87.

⁴⁵⁰ Na Sessão Plenária do dia 13.12.2018, o STF decidiu, por maioria, conferir interpretação conforme à Constituição ao art. 51 do Código Penal, para “explicitar que a expressão “aplicando-se-lhes as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas interruptivas e suspensivas da prescrição”, não exclui a legitimação prioritária do Ministério Público para a cobrança da multa na Vara de Execução Penal”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 3.150**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 13.12.2018. Disponível em: <http://www2.stf.jus.br/portal/StfInternacional/cms/verPrincipal.php?idioma=pt_br>. Acesso em: 30 jul. 2019).

forma diferente se passa a coisa no ilícito tributário, em que, via de regra, a aplicação da sanção independente da intenção do agente.⁴⁵¹

As sanções impostas aos dois tipos de ilícitos também os distinguem. Nos ilícitos administrativos tributários, as sanções são, em regra, objetivas e de natureza patrimonial, podendo inclusive afetar a atividade industrial, comercial ou profissional do infrator. Nos ilícitos penais (crimes fiscais), as sanções são de natureza subjetiva e, no mais das vezes, privativas de liberdade.⁴⁵²

Mas há um terceiro critério que diferencia as infrações tributárias em ilícitos administrativos e ilícitos penais. Trata-se da competência para aplicação das penalidades cominadas para essas infrações. Nos ilícitos penais, as sanções constituem penas e as medidas de segurança e são aplicadas, única e exclusivamente, pelos órgãos do Poder Judiciário no exercício da função jurisdicional. Por outro lado, em se tratando de sanções administrativas, são estas aplicadas por autoridades administrativas ou autoridades judiciais no exercício da função administrativa, sendo que, neste caso, por força do princípio do livre acesso à jurisdição, é garantido aos interessados a possibilidade de submeter a questão ao crivo do Poder Judiciário.

Assim como as infrações penais (crimes e contravenções), as infrações administrativas tributárias e suas respectivas penalidades se submetem ao princípio da legalidade. Todavia, em matéria de infração tributária, o princípio da legalidade não tem a mesma intensidade revelada no Direito Penal, pois tipos das sanções administrativas tributárias são mais abertos que os tipos penais. Há também maior abertura no campo das infrações administrativas tributárias quando comparadas com as normas materiais de imposição tributária.⁴⁵³

Não havendo previsão constitucional específica que imponha a observância do princípio da legalidade com relação às sanções tributárias, aplica-se a elas o princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal, complementado com a exigência da reserva legal ou da legalidade estrita prevista no art. 97, V, do

⁴⁵¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 289.

⁴⁵² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 290.

⁴⁵³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 293.

CTN, segundo o qual, a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a lei tributária ou para outras infrações nela definidas devem estar previstas em lei.⁴⁵⁴

Conforme destacado por Onofre Alves Batista Júnior, as sanções administrativas tributárias não encontram um fim em si mesmas, sendo apenas o meio encontrado pelo Estado para inibir ou evitar a evasão de tributos e proporcionar justiça fiscal. Nessa seara, o exercício do poder de polícia está fundamentado no interesse público que visa resguardar. A eficácia da sanção aplicada sob este fundamento é que proporciona a garantia do interesse público no presente e no futuro. Em outras palavras, o que mais importa na aplicação da sanção é o seu potencial de proporcionar mudança no comportamento dos contribuintes e não a punição em si mesma.⁴⁵⁵

Por isso mesmo, entre os princípios aplicáveis ao Direito Administrativo Sancionador, o da proporcionalidade é o que assume maior importância, pois evita que a sanção extrapole sua finalidade de repressão das condutas lesivas, o que resultaria na imposição de sanção injusta.

4.3 Estrutura da Regra Jurídica Sancionatória

O descumprimento das normas de incidência tributária, dos deveres instrumentais e das ordenações de polícia configura infração e impõe a aplicação de sanções.

A norma sancionatória tributária traz, no seu antecedente, uma infração, ou seja, a descrição de conduta que infringe dever jurídico; e, no seu consequente, uma sanção que pode se traduzir num valor pecuniário (multas) ou em prestações de fazer ou de não fazer, como a cassação de regimes especiais de tributação, a apreensão de mercadorias, ou a interdição de estabelecimentos.⁴⁵⁶

⁴⁵⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 9 fev. 2019).

⁴⁵⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 294.

⁴⁵⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 281.

As sanções são consequências desagradáveis e indesejáveis aplicadas a quem age de forma contrária à ordem jurídica estabelecida, podendo afetar a liberdade, a propriedade ou outros direitos. As sanções sempre restringem direitos.

Nas lições de Alfredo Augusto Becker, a sanção jurídica consiste no dever preestabelecido por uma regra jurídica, sendo utilizada pelo Estado para impedir ou desestimular diretamente um ato ou um fato que a ordem jurídica proíbe.⁴⁵⁷

Conforme Eduardo Enterría, sanção é o mal infligido pela Administração a um administrado como consequência de uma conduta ilegal, sendo que o fim aflitivo da sanção consiste na privação de um bem ou de um direito, ou ainda na imposição de uma multa.⁴⁵⁸

Para Kelsen, o Direito é uma ordem coativa que prescreve determinada conduta humana sob cominação de atos coercitivos – privação da vida, da liberdade e da propriedade – aplicados sob determinados pressupostos e mesmo contra a vontade do infrator, utilizando-se, quando se fizer necessário, do emprego da força física.⁴⁵⁹

Segundo Hugo de Brito Machado, a sanção integra a estrutura da norma jurídica, que assim se expressa: “dado o fato temporal, deve ser a prestação; e, dada a não prestação, deve ser a sanção”⁴⁶⁰.

A estrutura das normas sancionatórias tributárias tem uma lógica semelhante à da regra matriz de incidência tributária. A proposição-hipótese (antecedente) está ligada à proposição-tese (consequente) pelo conectivo “dever ser” na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas “permitido”, “obrigado” ou “proibido”, une o credor e o devedor, sujeitos da relação, jurídica. O

457 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 545.

458 ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 187.

459 KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 48-49.

460 MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 387-388.

antecedente sancionatório descreve o fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estabelecido no consequente da regra matriz de incidência.⁴⁶¹

Conforme Florence Cronemberger Haret, “a estrutura de prescrição sancionatória se põe, como toda norma na ordem jurídica, da combinação implicacional de um fato antecedente, descritor dos elementos ou elementares para se constituir fato típico e antijurídico, com um fato consequente, prescriptor de uma pena, em seu sentido mais lato”.⁴⁶²

A infração tributária é conduta antijurídica que consiste na transgressão do mandamento prescrito na norma. Nas sanções pecuniárias ou multas, o liame apresenta natureza obrigacional, diferindo das sanções não pecuniárias, que têm por objeto um fazer ou um não fazer, não apresentando vínculo obrigacional.⁴⁶³

A norma sancionatória, tal como a regra matriz de incidência tributária, apresenta, em seu antecedente, três critérios, a saber: (i) critério material, que consiste na conduta que infringe um dever jurídico; (ii) critério espacial, relacionado ao lugar em que se dá a conduta; e (iii) critério temporal, referente ao momento em que se considera ocorrido o ilícito.

Em seu consequente, a norma sancionatória apresenta os seguintes critérios: (i) critério pessoal, que corresponde ao sujeito ativo e ao sujeito passivo dessa relação jurídica; e (ii) critério quantitativo, representado por uma base de cálculo e alíquotas que definirão o quantum, quando se tratar de penalidades pecuniárias.

A norma sancionatória pode ainda ser analisada pelos dois preceitos que apresenta: preceito primário e preceito secundário. O preceito primário descreve uma conduta proibida, enquanto o preceito secundário prescreve ou comina uma punição ou sanção a quem pratica aquela conduta proibida. Conforme Salo de Carvalho, “a ausência do preceito secundário aproxima a regra jurídica das normas morais ou das

⁴⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 758-759.

⁴⁶² HARET, Florence Cronemberger. **Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente**. In CARVALHO, Cristiano. **Direito tributário atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 334.

⁴⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 759.

prescrições éticas, sendo a sanção o traço que distingue o Direito de outras instâncias informais de controle social”.⁴⁶⁴

Em todos esses enfoques, verifica-se uma aproximação da norma tributária sancionatória com a estrutura das demais normas sancionatórias, sejam elas de natureza administrativa ou penal. Todavia, há peculiaridades que distanciam essas normas, de tal forma que alguns classificam as sanções tributárias como terceira categoria de sanção, pois, ao mesmo tempo em que se aproximam das sanções penais e administrativas, aproximam-se, igualmente, da regra matriz de incidência tributária e, por derivarem do *ius tributandi*, sofrem também as limitações inerentes ao poder de tributar.⁴⁶⁵

4.4 Tipologia das Sanções Jurídicas

As sanções são consequências indesejáveis atribuídas àqueles que violam regras pré-estabelecidas pela sociedade, sejam na esfera ética, sejam no campo jurídico. Para que determinada ordem normativa tenha alguma eficácia, é necessário que as sanções sejam aplicadas sempre que houver o descumprimento de alguma das normas estabelecidas.

As sanções são, portanto, importantes instrumentos para a garantia e a efetividade dos sistemas normativos. Não constituem instituto exclusivo do universo jurídico, pois também estão presentes noutros sistemas normativos, como são os sistemas religiosos, morais e sociais.

4.4.1 Sanções Éticas e Sanções Jurídicas

Para Hans Kelsen, enquanto as sanções jurídicas privam o infrator da vida, da liberdade e de bens econômicos, nos campos social e moral, as sanções representam mera desaprovação das condutas indesejadas pelo grupo. Em se tratando de normas sociais, as sanções são exteriorizadas sob a forma de censura ou desprezo. No

⁴⁶⁴ CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39.

⁴⁶⁵ Para Paulo Roberto Coimbra Silva, em respeito à autonomia do Direito Tributário e às diferenças que apresentam, não se deve atribuir natureza penal às sanções estritamente tributárias (não delituosas) – como ocorre em muitos países europeus –, nem tampouco enquadrá-las no universo do Direito Administrativo Sancionador, pois as mesmas “merecem ser enquadradas e emancipadas como subespécie autônoma das demais sanções administrativas” (SILVA. Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 111).

campo das normas morais, a sanção se manifesta na forma de remorso ou arrependimento.⁴⁶⁶

Para Miguel Reale, sanção é “toda consequência que se agrega, intencionalmente, a uma norma, com o fim específico de garantir o seu cumprimento obrigatório”.⁴⁶⁷

Como assinala Antonio Bento Betioli, as sanções estão presentes inclusive no campo da ética:

Não é possível conceber uma “ética sem sanção”, ou seja, sem se prever uma consequência que se acrescente à regra ética, na hipótese de sua violação. A sanção “é o correlato de toda e qualquer obrigação ética”. Assim, não há norma ética (religiosa, moral, social, política ou jurídica) desprovida de sanção.⁴⁶⁸

Ao discorrer sobre as sanções nos diversos sistemas normativos, Antonio Bento Betioli destaca que as sanções religiosas consistem em remorsos ou retribuições que alcançam a vida ultraterrena de cada um, conforme os valores éticos da existência. Já as sanções sociais, prossegue o autor, refletem na sociedade conforme o mérito ou o demérito do indivíduo e o conjunto de valores sociais vigentes. A crítica, a condenação, a marginalização e a opinião pública contrária são reações do grupo contra aqueles que violam as normas sociais. O linchamento é a mais grave das sanções sociais, as quais se caracterizam pela ausência de organização, não institucionalização, natureza difusa, inconstância na aplicação e desproporcionalidade da resposta.⁴⁶⁹

No tocante às sanções morais, são elas internas e voltam-se para o próprio indivíduo. Este, quando viola os preceitos e os valores morais, sofre as consequências de desagrado em seu foro íntimo, que se manifestam sob a forma de remorso, arrependimento ou autocensura. A norma moral afeta a própria consciência do infrator, que responde perante a si mesmo e não perante os outros. Nesse ponto,

⁴⁶⁶ Kelsen, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. rev. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 171-172.

⁴⁶⁷ REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 207.

⁴⁶⁸ BETIOLI, Antonio Bento. **Introdução ao direito**: lições de propedêutica jurídica tridimensional. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 131-132.

⁴⁶⁹ BETIOLI, Antonio Bento. **Introdução ao direito**: lições de propedêutica jurídica tridimensional. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 134.

reside o caráter interno das sanções morais, desprovidas que são da intersubjetividade e da bilateralidade.

Portanto, a existência de sanção não permite distinguir entre o Direito e a moral, pois estabelecidos os deveres, seu descumprimento leva à aplicação de sanções, seja na ordem jurídica, seja na esfera da moral. O que diferencia as duas ordens normativas é o fato de que, no Direito, há autoridades administrativas e judiciais competentes para aplicar as sanções; enquanto, na esfera moral, cada membro da sociedade estaria autorizado a aplicar as sanções estabelecidas. Ademais, no Direito, as sanções consistem na subtração, à força, de valores como a vida, a liberdade e os bens econômicos; enquanto as sanções morais se resumem na exteriorização de censura, sinal de desprezo e atos semelhantes.⁴⁷⁰

No mundo jurídico, as sanções podem apresentar pelo menos três significados, os quais estão relacionados à aprovação ou à desaprovação de algo.

Como ato de aprovação, a sanção configura uma das últimas etapas do processo legislativo e corresponde ao ato pelo qual o chefe do Poder Executivo manifesta, de forma expressa ou implícita, a sua concordância com o projeto de lei votado pelo Poder Legislativo. Conforme o art. 62, da Constituição Federal, concluída a votação do projeto de lei em ambas as Casas do Congresso Nacional, será o referido projeto enviado ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.

Mas as sanções jurídicas podem também corresponder a consequências atribuídas a favor ou em desfavor de alguém que adote conduta favorável ou contrária à ordem jurídica estabelecida. No primeiro caso, têm-se as denominadas sanções positivas ou premiaias. No segundo caso, sanções negativas ou punitivas.

Em síntese, três são os significados que as sanções jurídicas podem assumir:

- a) Aquiescência do chefe do Poder Executivo com os projetos de lei aprovados no âmbito do Poder Legislativo.
- b) Consequência favorável, positiva ou premial atribuída a quem adota conduta desejada pelo ordenamento jurídico.

⁴⁷⁰ Kelsen, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. rev. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 171-172.

- c) Consequência desfavorável e aflitiva a quem age em desconformidade com a ordem jurídica estabelecida.

4.4.2 Sanções Positivas e Sanções Negativas

Em sentido positivo, a sanção jurídica configura um estímulo ou prêmio conferido àquele que se comporta em conformidade com a ordem jurídica ou vai além do que é ordinariamente exigido pelo ordenamento. Este aspecto da sanção não é usual nem pacificamente aceito entre os doutrinadores.

Para Hans Kelsen, as sanções positivas não são próprias do Direito que, ao longo do tempo, reduziu-se a uma ordem essencialmente coativa, retirando a importância das sanções premiais. Para o autor, “essa sanção, que não deve acontecer como uma reação a uma conduta contra a norma, mas a uma conduta conforme a norma, somente se encontra na Moral, não no Direito. Ela consiste na aprovação da conduta conforme a norma, e exterioriza-se em elogio, sinal de respeito e coisa semelhante”.⁴⁷¹

Em sua Teoria do Direito, Hans Kelsen reforça o aspecto positivo das sanções jurídicas, defendendo mais uma vez a posição de que, embora o prêmio e o castigo possam estar compreendidos no conceito de sanção, usualmente, “designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal - a privação de certos bens como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos - a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa”.⁴⁷²

Contrariando o mestre de Viena, Norberto Bobbio se mostra entusiasmado com o duplo aspecto das sanções e defende o resgate das sanções premiais diante das transformações do Estado Social (*Welfare State*). Ele rejeita as teorias tradicionais que conferem ao Direito função apenas protetiva, como também as teorias positivistas que visualizam o Direito como mero aparato coativo e repressor, dotado apenas de sanções negativas.

Nas suas palavras, Bobbio propõe-se:

⁴⁷¹ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. rev. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 172.

⁴⁷² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 26.

[...] a examinar um dos aspectos mais relevantes – e ainda pouco estudado na própria sede da teoria geral do direito – das novas técnicas de controle social, as quais caracterizaram a ação do Estado social nos nossos tempos e a diferenciam profundamente do Estado liberal clássico: o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento. É indubitável que essa inovação coloca em crise algumas das mais conhecidas teorias tradicionais do direito, que se originam de uma imagem extremamente simplificada do direito. Refiro-me, em particular, à teoria que considera o direito exclusivamente do ponto de vista da sua função protetora e àquela que o considera exclusivamente do ponto de vista de sua função repressiva.⁴⁷³

No campo das sanções, o Estado assistencial contemporâneo possui ampla liberdade para estabelecer sanções positivas ou negativas, conforme seu intento seja promover ações desejáveis mediante técnicas de encorajamento ou impedir atos socialmente indesejáveis. Pode não apenas desencorajar o fazer, mas também encorajar o não fazer. Há, portanto, quatro situações possíveis, a saber: (i) comandos reforçados por prêmios; (ii) comandos reforçados por castigos; (iii) proibições reforçadas por prêmios; (iv) e proibições reforçadas por castigos.⁴⁷⁴

Alinhados com os ensinamentos de Bobbio, autores brasileiros como Franco Montoro, Arnaldo Vasconcelos e Álvaro de Melo Filho posicionam-se favoráveis à instituição de sanções positivas e negativas para o caso de cumprimento ou descumprimento das normas jurídicas.

Para Franco Montoro, as sanções premiaais complementam as sanções punitivas, conferindo maior efetividade ao ordenamento jurídico:

O fim do Direito é ordenar a vida da sociedade, orientando a conduta de seus membros e a atividade de suas instituições. Para esse objetivo, ele estabelece normas e procura garantir a eficácia das mesmas, atribuindo consequências positivas a seu cumprimento e negativas ou punitivas à sua

⁴⁷³ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP: Manole, 2007, p. 2.

⁴⁷⁴ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP: Manole, 2007, p. 6.

violação. Ver no Direito apenas o aplicador de sanções punitivas é diminuí-lo.⁴⁷⁵

Segundo essa concepção, o que melhor define as sanções não seria a reprovação das condutas, mas a ideia de consequência, seja esta boa ou má, agradável ou desagradável.

No Brasil, o duplo aspecto da sanção – punitivo e premial – é destacado também por Analdo Vasconcelos, que visualiza, na vertente punitiva da sanção, uma consequência desagradável pelo descumprimento da prestação; e, na vertente premial, a atribuição de uma consequência agradável pelo cumprimento a maior da prestação. Para o autor, diante de uma exigência jurídica, três condutas são possíveis, a saber: (i) a normal, que é o cumprimento voluntário do preceito normativo; (ii) a anormal, que se traduz no descumprimento desse preceito; e (iii) a sobrenormal, que se revela numa adesão a algo mais que ultrapassa o ordinariamente estabelecido para todos. No primeiro caso, não há sanção, pois a prestação foi cumprida; no demais casos, houve não-prestação ou prestação a maior, o que exige, como consequência, a aplicação de uma sanção punitiva ou compensatória (premial), respectivamente.⁴⁷⁶

Nessa mesma linha, Álvaro de Melo Filho admite os dois tipos de sanções – positivas e negativas – associando-as com as etapas de evolução do Estado. Para o autor, as sanções negativas estão associadas com o Estado Liberal, no qual o Direito assumia funções estritamente protetoras e repressivas. A sanção positiva só teria ganhado maior espaço com o advento do Estado Social, que conferiu maior grau de intervencionismo, agregando ao Direito função também promocional.⁴⁷⁷

Álvaro de Melo Filho apresenta, de forma sintética e clara, as principais diferenças entre as duas modalidades de sanções aqui retratadas, como se pode ver no Quadro 1.

A superação do Estado Liberal clássico e o surgimento do Estado de Bem-Estar Social acarretou uma evolução na ideia de sanção. O rompimento dos paradigmas liberais do Estado mínimo e das finanças neutras trouxe significativas implicações no

⁴⁷⁵ MONTORO, André Franco. **Estudos de Filosofia do Direito**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 252.

⁴⁷⁶ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 210.

⁴⁷⁷ MELO FILHO, Álvaro. Teoria da sanção premial. In: **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará**. Fortaleza: Centro de Estudos e Treinamento, a. 2, v. 2, p. 170-187, jan. 1980.

campo tributário, pois, nesse contexto, os tributos deixaram de ter função estritamente fiscal e passaram a assumir incumbências de ordem macroeconômicas, dando origem ao fenômeno da parafiscalidade.⁴⁷⁸

QUADRO 1 – DISTINÇÃO ENTRE SANÇÕES POSITIVAS E NEGATIVAS

SANÇÕES POSITIVAS (PRÊMIOS)	SANÇÕES NEGATIVAS (PENAS)
Medida de PRESSÃO (<i>constrizione</i>) para fazer nascer um comportamento desejado.	Medida de VEDAÇÃO (<i>preclusione</i>) objetivando a impedir um comportamento indesejado.
Propulsão a ato socialmente útil.	Repressão a ato socialmente nocivo.
Função ATIVA do Direito.	Função PASSIVA do Direito.
Retribui com PRAZER.	Retribui com DOR.
ATRIBUIÇÃO de vantagem ou PRIVAÇÃO de uma desvantagem.	ATRIBUIÇÃO de desvantagem ou PRIVAÇÃO de vantagem.
Técnica de “facilitação” para favorecer uma conduta desejada.	Técnica de “obstaculação” para desmotivar uma conduta indesejada.
Provoca condutas desejadas.	Impede condutas indesejadas.
Produz efeito de estimulação;	Produz efeito de intimidação.
Detém um aspecto PREVENTIVO ao tencionar promover as condutas desejadas fazendo surgir uma esperança.	Detém um aspecto PREVENTIVO ao tencionar impedir as condutas não desejadas impondo um medo.
Constitui a promessa de uma VANTAGEM.	Constitui a ameaça de um PREJUÍZO.

Fonte: MELO FILHO, Álvaro. Teoria da sanção premial. In: **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará**. Fortaleza: Centro de Estudos e Treinamento, a. 2, v. 2, p. 170-187, jan. 1980.

A partir de meados do século XX, suplantado o liberalismo clássico, a tributação ganhou novas funções, passando a ser utilizada como poderoso instrumento de estabilização macroeconômica, estímulo ao crescimento econômico, busca do pleno emprego, estabilização dos preços e equilíbrio exterior, tornando-se um mecanismo indispensável na atuação do Estado. Por volta dessa mesma época, o sociólogo Fritz Karl Mann analisou o tributo como importante instrumento para a correção de comportamentos sociais indesejáveis, o reajustamento do poder econômico entre as classes sociais e o combate aos abusos sociais do capitalismo. Com a crise do Estado Social verificada a partir dos anos 1970, essa percepção de Fritz Mann não se concretizaria na dimensão por ele esperada. Contudo, mesmo no cenário neoliberal, ainda persiste elevada intervenção estatal na ordem econômica, sendo o tributo uma importante ferramenta nesse processo.⁴⁷⁹

⁴⁷⁸ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e meio ambiente**: a tributação como instrumento de proteção ambiental. Porto Alegre: SAFE, 2013, p. 46.

⁴⁷⁹ Apud FALCÃO, Maurin Almeida. **O tributo e o controle social na argumentação funcionalista de Fritz Karl Mann**. Questio Iuris. Vol. 09, nº 04. Rio de Janeiro, 2016, p. 1841-1864. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/21494/18874>. Acesso em: 17 jul. 2018.

Nesse elevado grau de intervencionismo estatal, com crescentes demandas sociais por serviços públicos, as despesas públicas são expandidas progressivamente, exigindo racionalidade nos gastos públicos e eficiência na arrecadação das receitas públicas, de modo que não se pode negar ao Estado os instrumentos legais necessários à boa gestão das finanças públicas.

Com a pós-modernidade, o processo de evolução das sanções positivas ou premiais tende a se aprofundar, conforme observado por Diogo Leite de Campos:

O Estado de hoje (“pós-moderno”) já não é o Estado dos “poderes”, das sanções, das ordens a que se obedece sem se discutir. Antes de mais, assume uma função “promocional” pelo instrumento das “sanções positivas”, dos incentivos, das recompensas que não visam (directamente) punir os actos socialmente indesejáveis, mas promover os socialmente desejáveis”.⁴⁸⁰

Nas lições de Diogo Leite de Campos, há que se ultrapassar definitivamente a concepção de Estado-Polícia, que estabelece as normas e sanciona o seu descumprimento. Não tem mais sentido conceber o Direito como conexão entre obrigação, coação e sanção. As técnicas tradicionais de desencorajamento sob a forma de proibição e sanção dão lugar às técnicas de encorajamento mediante prêmio, pois, se antes o Direito visava a, precipuamente, defender a propriedade e os direitos de personalidade, agora o Direito assume também o papel de promover as pessoas e os seus direitos.⁴⁸¹

4.4.3 Sanções Penais e Sanções Administrativas

As sanções administrativas apresentam características que as distinguem das sanções penais; e a principal delas consiste no fato de as sanções administrativas serem aplicadas por autoridades administrativas.

As sanções administrativas correspondem ao mal ou castigo aplicado pelo descumprimento de deveres ou pela prática de infrações administrativas previstas em lei.

⁴⁸⁰ CAMPOS, Diogo Leite de. Por uma Evolução Fiscal na Conjuntura: Direito Português. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; Coelho, João Bosco Pasin (organizadores). **Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio González García** (in memoriam). São Paulo: Saraiva, 2014, p. 681.

⁴⁸¹ CAMPOS, Diogo Leite de. Por uma Evolução Fiscal na Conjuntura: Direito Português. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; Coelho, João Bosco Pasin (organizadores). **Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio González García** (in memoriam). São Paulo: Saraiva, 2014, p. 682.

Para Fábio Medina Osório, são quatro os elementos fundamentais que caracterizam as sanções administrativas:

- a) Elemento subjetivo – autoridade administrativa.
- b) Elemento objetivo – efeito aflictivo.
- c) Elemento teleológico – finalidade repressora.
- d) Elemento formal – natureza administrativa.⁴⁸²

Considerando o aspecto subjetivo, embora a competência para aplicar as sanções administrativas pertença às autoridades administrativas, nada impede que as autoridades judiciais também o façam, desde que haja previsão legal e estejam no exercício da função administrativa. Algo assim ocorre nas esferas da política, eleitoral, contratual e também no Direito do Menor.

Nesse sentido, adverte Fábio Medina Osório:

Não configura, portanto, elemento indissociável da sanção administrativa a figura da autoridade administrativa, visto que podem as autoridades judiciárias, de igual modo, aplicar essas medidas punitivas, desde que outorgada, por lei, a respectiva competência repressiva, na tutela de valores protegidos pelo direito administrativo.⁴⁸³

O efeito aflictivo da sanção representa o mal, o sofrimento e a dor que a medida sancionatória acarreta ao infrator. Segundo Medina Osório, “sanção é um mal, um castigo, e, portanto, implica um juízo de privação de direitos, imposição de deveres, restrição de liberdades, condicionamento, ligados, em seu nascedouro existencial, ao cometimento (comprovado) de um ilícito administrativo”.⁴⁸⁴

O elemento teleológico da sanção administrativa corresponde à finalidade repressora ou punitiva. As medidas que possuem finalidades diferentes, não estando direcionadas à punição ou à repressão dos que infringem a norma jurídica, estariam excluídas do conceito de sanção administrativa. Por isso, para Medina Osório, não configuram sanção medidas administrativas que não estejam direcionadas à punição ou repressão do infrator, mas vise a outros objetivos, tais como: (i) as medidas de polícia que, com seu caráter preventivo, visam à preservação do interesse público; (ii)

⁴⁸² OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 56.

⁴⁸³ OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 63-64.

⁴⁸⁴ OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 74.

as medidas rescisórias, que se prestam a desconstituir atos ou contratos administrativos; (iii) as medidas de ressarcimento ao erário, que mais se aproximam da responsabilidade civil; e (iv) as medidas coativas e preventivas adotadas pela Administração Pública na execução das leis, com vista a evitar a violação da ordem jurídica.⁴⁸⁵

Considerando todos esses elementos, Medina Osório formula a seguinte definição de sanção administrativa:

Consiste a sanção administrativa, portanto, em mal ou castigo com alcance geral e potencialmente *pro futuro*, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, agente público, indivíduo ou pessoa jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito da aplicação formal ou material do Direito Administrativo.⁴⁸⁶

A aplicação do critério teleológico com todo esse rigor defendido por Medina Osório levaria à exclusão de algumas sanções políticas tributárias da categoria sanção, pois constituem medidas restritivas de direitos aplicadas pelo Poder Público para facilitar a fiscalização e promover a arrecadação, de forma a evitar a evasão fiscal, a sonegação e até mesmo prevenir o inadimplemento das obrigações. Exemplo disso é a exigência, pela Administração Pública, de certidão de regularidade fiscal dos administrados, como requisito para a celebração de contratos administrativos ou a prática de determinado ato.

Para Daniel Ferreira, as sanções administrativas podem ser classificadas em quatro categorias, a saber:

- a) Sanções restritivas de liberdade, como as prisões militares.
- b) Sanções restritivas de patrimônio moral, consistindo nas advertências e representações.
- c) Sanções restritivas de patrimônio econômico, como perda de bens, podendo estas se caracterizarem como típicas sanções políticas.

⁴⁸⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 96.

⁴⁸⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000, p. 80.

- d) Sanções restritivas de atividades, que correspondem às sanções políticas, à inabilitação, à perda ou suspensão de direito, à interdição ou fechamento de estabelecimentos, à intervenção administrativa e à suspensão do direito de licitar ou de contratar.⁴⁸⁷

Segundo esta classificação de Daniel Ferreira, as sanções políticas tributárias estariam enquadradas nas medidas restritivas de patrimônio, atividades ou direitos, referidas nas duas últimas categorias acima mencionadas.

4.5 Classificação das Sanções Tributárias

As sanções jurídicas são classificadas e agrupadas segundo os mais variados critérios. Alguns doutrinadores, especialmente os administrativistas, normalmente separam as sanções jurídicas em dois grupos: (i) sanções penais; e (ii) sanções administrativas, estando as sanções tributárias contempladas nestas em ambas as categorias, conforme o caso.

Para Hugo de Brito Machado, as sanções tributárias podem ser divididas em quatro categorias, a saber: (i) sanções pecuniárias ou multas; (ii) sanções como instrumentos para obter a prestação devida; (iii) sanções restritivas de liberdade; e (iv) sanções políticas, sendo estas inconstitucionais.⁴⁸⁸

Conforme Luciano Amaro, as infrações à legislação tributária podem acarretar diferentes consequências. Na falta de pagamento de tributo devido, o credor pode exigir, de forma coercitiva, o pagamento do valor devido, acrescido de uma sanção pecuniária em valor proporcional ao montante. No descumprimento de obrigação formal ou assessoria, também é aplicável sanção administrativa ao infrator, tendo esta normalmente natureza pecuniária. As infrações graves e gravíssimas são qualificadas como crimes ou ilícitos penais e exigem a aplicação de sanções também mais severas denominadas penas, as quais possuem natureza criminal.⁴⁸⁹

Paulo Roberto Coimbra Silva rejeita essa classificação bipartida que divide as sanções em apenas duas categorias: sanções penais e sanções administrativas. Para

⁴⁸⁷ FERREIRA, Daniel. **Sanções administrativas**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.

⁴⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 387-388.

⁴⁸⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 432.

ele, as sanções tributárias configuram uma terceira categoria, apresentando as seguintes características próprias que justificam tal segregação: (i) sendo derivadas do poder de tributar, estão sujeitas aos princípios limitadores desse poder, como aquele que veda o efeito confiscatório; (ii) as competências legislativas na esfera sancionatória tributária, diferentemente do que ocorre na esfera penal, segue as regras de distribuição constitucional de competências tributárias, estando repartida entre as diversas esferas políticas e não somente à esfera da União; e (iii) sujeitam-se a limitações quantitativas e qualitativas que são peculiares à esfera tributária.⁴⁹⁰

Na verdade, no tocante aos ilícitos penais e administrativos e às suas consequências, não há qualquer distinção ontológica. Os conceitos de ilícito penal, ilícito administrativo e ilícito tributário são meramente formais, estabelecidos na lei segundo razões de política administrativa. Uma prova disso é que, como aduz Luciano Amaro, um mesmo fato pode receber diferentes qualificações nos diversos ordenamentos jurídicos, sendo, por exemplo, lícito num determinado ordenamento, ilícito administrativo em outro e ilícito criminal numa terceira ordem jurídica.⁴⁹¹

Atendo-se às distinções meramente formais, as sanções penais estão tipificadas nas leis penais e correspondem às penas e às medidas de segurança. Diferenciam-se das sanções administrativas em dois aspectos: primeiro, porque são aplicadas exclusivamente por autoridades judiciárias; segundo, porque são aplicadas a quem incorre em práticas delituosas tipificadas como crimes ou contravenções.

Por integrarem o mundo ético, as sanções estão presentes em todas as ordens normativas. O mundo ético é estruturado mediante a existência de normas, infrações e sanções. As normas éticas e as sanções que lhes conferem eficácia estão presentes nas ordens jurídica, religiosa, moral e social.

4.5.1 Sanções Penais Tributárias e Sanções Administrativas Tributárias

Em que pese a inquestionável unidade ontológica do poder sancionador (*jus puniendi*), esse poder apresenta diversidade em sua manifestação que leva à multiplicidade de sanções, gerando campo fértil para muitas discussões e variados

⁴⁹⁰ SILVA. Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 111.

⁴⁹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 433.

arranjos classificatórios, a começar pela distinção que separa as sanções penais tributárias das sanções administrativas tributárias.

Dessa distinção surgem o direito repressivo penal e o direito administrativo sancionador, ambos como manifestação do poder sancionador que é uno em essência.

Para Nieto Garcia, cabe ao direito repressivo penal o papel de estabelecer os tipos penais ou crimes e cominar as sanções penais correspondentes. As sanções podem assumir a natureza de pena ou medida de segurança. O direito administrativo sancionador, por sua vez, ocupa-se das sanções administrativas tributárias, também denominadas de penalidades ou ilícitos administrativos.⁴⁹²

Estas duas divisões do Direito são normalmente retratadas pela doutrina brasileira sob as designações de Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal.

Conforme Luciano Amaro, a ordem jurídico-tributária é tutelada pelos dois sistemas legais sancionadores: (i) o sistema criminal, implementado segundo o direito penal, mediante processo penal e no juízo criminal; e (ii) o sistema administrativo, aplicado segundo regras administrativas, mediante processo administrativo, por autoridades administrativas.⁴⁹³

As sanções penais tributárias e as sanções administrativas tributárias se distinguem basicamente por duas características formais. A primeira diz respeito à natureza da infração sancionada pelo legislador, que pode ser um ilícito penal tipificado como crime ou contravenção, ao qual se aplicam, respectivamente, a pena ou a medida de segurança; no caso de se tratar de ilícito administrativo, aplica-se uma penalidade administrativa. A segunda característica que distingue as sanções penais das sanções administrativas diz respeito à autoridade competente para aplicar essas sanções. As sanções penais tributárias são aplicadas exclusivamente por autoridades judiciais. Por outro lado, as sanções administrativas tributárias são

⁴⁹² Na concepção de Nieto Garcia, o poder administrativo sancionador e o poder penal repressivo compõem o jus puniendi estatal, que se desdobra nestas duas manifestações concretas e autônomas (GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 26).

⁴⁹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 437.

aplicadas pelas autoridades administrativas, mediante o devido processo legal, no qual seja dado ao acusado o direito de ampla defesa e de contraditório.

Por estarem compreendidas entre as sanções administrativas tributárias, sendo aplicadas por autoridades administrativas, as denominadas sanções políticas tributárias estão inseridas no direito administrativo sancionador ou direito tributário penal, como preferem alguns.

Apesar das críticas doutrinárias, as instâncias administrativa, civil e penal, são independentes entre si, o que possibilita o *bis in idem*. A legislação brasileira é clara no que tange à independência das instâncias, a começar pelo Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União (Lei nº 8.112/1990), que estabelece:

Art. 125. As sanções civis, penais e administrativas poderão cumular-se, sendo independentes entre si.

Art. 126. A responsabilidade administrativa do servidor será afastada no caso de absolvição criminal que negue a existência do fato ou sua autoria.⁴⁹⁴

De igual modo, o art. 935 do novo Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406/2002) assim dispõe: “A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal”.⁴⁹⁵

Na esfera penal, coube ao Código de Processo Penal disciplinar a matéria, estabelecendo também a independência das instâncias:

Art. 66. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato.

Art. 67. Não impedirão igualmente a propositura da ação civil:

I - o despacho de arquivamento do inquérito ou das peças de informação;

II - a decisão que julgar extinta a punibilidade;

III - a sentença absolutória que decidir que o fato imputado não constitui crime.⁴⁹⁶

Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, seria conveniente unificar a punição da fraude tributária na esfera exclusivamente criminal, com a cumulação de sanções pecuniárias, restritivas de direitos e restritivas da liberdade individual, deixando a

⁴⁹⁴ BRASIL. Presidência de República. **Lei nº 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8112cons.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

⁴⁹⁵ BRASIL. Presidência de República. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

⁴⁹⁶ BRASIL. Presidência de República. **Decreto-Lei nº 3.689**, de 3 de outubro de 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

competência da autoridade administrativa apenas para a punição de condutas não eivadas de falsidade.⁴⁹⁷

Ora, sobre este ponto, o Direito Penal já quase não atua na tutela da ordem jurídica tributária. A prisão de sonegadores, tão frequente em outros países, é um fato praticamente inexistente no Brasil. Ademais, em que pese a independência das instâncias e responsabilidades, o art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 impõe a extinção da punibilidade dos crimes tributários mediante o pagamento do débito tributário.⁴⁹⁸

Dessa forma, não faz sentido essa ideia de se restringir a atuação das autoridades fiscais quanto à repressão aos ilícitos administrativos praticados pelos contribuintes, transferindo a responsabilização desses ilícito para o Poder Judiciário, que já se encontra demasiadamente congestionado e lento diante da expressiva litigância tributária e do incomensurável número de ações que tramitam nas varas de execução fiscal.

4.5.2 Sanções civis e sanções administrativas tributárias

Como afirmado, há muitos arranjos para a classificação das sanções e um deles toma em consideração a função preponderante que as sanções desempenham na sociedade. Utilizando-se desse critério, Onofre Alves Batista Júnior divide as sanções tributárias em: (i) sanções civis, de cunho compensatório; e (ii) sanções administrativas, de cunho punitivo.⁴⁹⁹

As sanções civis são instrumentos intimidativos, aplicáveis no caso de impontualidade e visam a assegurar o pagamento pontual dos tributos. Sua função é reparar o dano patrimonial que resulta do inadimplemento da obrigação tributária principal, de onde decorre sua natureza compensatória.⁵⁰⁰

⁴⁹⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 48.

⁴⁹⁸ BRASIL. Presidência de República. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

⁴⁹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 297.

⁵⁰⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 297.

Essas sanções possuem natureza acessória, o que as torna dependentes da obrigação tributária principal, e se dividem em três modalidades: multa de mora, juros de mora e correção monetária.

A multa moratória é aplicada diante da ausência de pagamento do tributo na data de seu vencimento. Para Onofre Alves Batista Júnior, essas multas possuem natureza compensatória, não se confundindo com as multas punitivas, pois buscam “restaurar o direito subjetivo do Estado, que nasceu com a incidência da norma tributária, e que foi lesado, sendo assim de caráter indenizatório, ao contrário do que usualmente vem-se considerando”.⁵⁰¹

Na verdade, a jurisprudência brasileira tem posicionamento diferente, atribuindo às multas moratórias natureza punitivas e não meramente compensatórias. Esse entendimento encontra-se sedimentado nas diferentes instâncias judiciais, como é o caso do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgado que tem a seguinte Ementa:

EMBARGOS À EXECUÇÃO - MULTA MORATÓRIA - CORREÇÃO MONETÁRIA - CUMULAÇÃO - SÚMULA 45 DO EXTINTO TFR. Inafastada a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, é de se confirmar a sentença que julgou improcedentes os embargos.
 - A correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda.
 - Multa moratória tem caráter punitivo pelo não recolhimento do tributo no prazo legal.
 - As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária. Súmula nº 45 do extinto TFR.
 - Apelação desprovida. (Apelação Cível nº 367092 - Reg. nº 97.03.021594-7 – Relª: Juíza Lúcia Figueiredo. Apte: Estofados Manflex de Mirassol Ltda. (ME). Apda: União (Fazenda Nacional). 4ª Turma, 15-10-97 - TRF/3ª R., DOU - “DIÁRIO DA JUSTIÇA”, DE 03-02-98 - PÁG. 323.⁵⁰²

A jurisprudência do STF segue na mesma direção, sedimentando o entendimento de que as multas moratórias também possuem natureza punitiva, sendo excluídas de habilitação na falência, conforme Súmula 565: “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

⁵⁰¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 297-300.

⁵⁰² **REVISTA JURÍDICA DA PROCURADORIA ESTADUAL DE MINAS GERAIS**, n. 29, janeiro-fevereiro-março de 1998, p. 107. Disponível em: <<http://www.advocaciageral.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-29.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

Um dos fundamentos adotados pelo STF e demais órgãos jurisdicionais, para atribuir natureza punitiva às multas moratórias, é o fato de que a recomposição do patrimônio já se encontra garantida com a aplicação de juros de mora e correção monetária.⁵⁰³

Na seara tributária, os juros de mora previstos no art. 161, § 1º, do CTN, configuram sanção decorrente do exercício do poder de polícia e se prestam a remunerar o uso de capital alheio, punindo a impontualidade do devedor.⁵⁰⁴

A correção monetária, instituída pela Lei nº 4.357/1964, consiste na atualização do crédito fiscal de modo a compensar as perdas inflacionárias da moeda, nisto diferindo dos juros moratórios, pois não configura sanção, mas mera compensação da perda inflacionária.

Diferentemente das sanções civis, que apresentam pronunciado caráter indenizatório, as sanções administrativas apresentam natureza punitiva e sua principal finalidade é desestimular a prática dos ilícitos tributários.⁵⁰⁵

Um ponto importante para a legitimidade dessas sanções é a observância, pelo legislador, do princípio da proporcionalidade. A dosimetria da sanção administrativa prevista na lei exige uma avaliação do Poder Legislativo quanto à gravidade do dano ou do risco de dano que o comportamento do infrator causa ao Erário, não desprezando também a própria finalidade da sanção.⁵⁰⁶

4.5.3 Sanções Tributárias Pecuniárias

Na esfera administrativo, as penalidades tributárias costumam ser divididas em dois grupos: sanções pecuniárias e sanções não pecuniárias. As penalidades

⁵⁰³ Essa questão foi enfrentada no Recurso Extraordinário nº 79.625/SP, que tem a seguinte ementa: “Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, § único, III, da Lei de Falências. A partir da edição do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 79.625-SP**. Min. CORDEIRO GUERRA, julg. 28.05.1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175005>>. Acesso em: 18 fev. 2019).

⁵⁰⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 302.

⁵⁰⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 304.

⁵⁰⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 304.

pecuniárias são, disparadamente, as que se mostram mais apropriadas e, por isso mesmo, amplamente aplicadas no Direito Tributário. Para uma parcela significativa da doutrina, as sanções pecuniárias seriam as únicas que, no plano administrativo, se adequam a esse setor jurídico.

No âmbito administrativo-tributário, as sanções privativas e restritivas de liberdade apresentam total incompatibilidade com a ordem constitucional. Com efeito, desde os albores da Idade Média⁵⁰⁷, a execução pessoal por dívidas foi substituída pela execução patrimonial, restando ao credor garantir-se com o patrimônio do devedor.⁵⁰⁸

O Direito Internacional recepcionado pelo Brasil proíbe-se a prisão civil por dívidas, ressalvado apenas o inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia.⁵⁰⁹

Por muito tempo, por força de disposição constitucional, admitiu-se no Brasil a prisão civil do depositário infiel. No entanto, a partir de 2008, o STF firmou o entendimento que afasta a possibilidade de aplicação desta sanção em face da adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), ambos no ano de 1992. Com isso, não há mais base legal para a prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. Segundo a Suprema

⁵⁰⁷ A execução sobre o patrimônio somente surgiu por volta de 428 a.C. a 326 a.C (a origem é controversa) com a Lex Poetelia Papiria que, no âmbito das obrigações, afastou a vinculação pessoal do devedor para vincular os seus bens (ASSIS NETO, Sebastião de; JESUS, Marcelo; MELO, Maria Izabel. **Manual de direito civil**: volume único. Salvador: JusPodivm, 2013 p. 528).

⁵⁰⁸ Constituição Federal: Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 9 jan. 2019).

⁵⁰⁹ BRASIL. Presidência da República. **Decreto 678**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anexo/and678-92.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2017.

Corte, os tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil estão num plano supralegal, o que torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão.⁵¹⁰

Em que pese haver limitações constitucionais ao poder sancionador, não há proibição legal ao emprego de meios alternativos que possam conferir maior efetividade à cobrança dos créditos públicos. Por força de preceito constitucional, a Administração Pública, inclusive a Tributária, deve agir com eficiência. Atualmente, estes instrumentos alternativos são necessários para prevenir a prática da evasão fiscal e da inadimplência contumaz, bem como para evitar a violação de outros princípios e valores tutelados pela ordem jurídica, como os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

É importante frisar que o sistema jurídico brasileiro admite restrições aos direitos do contribuinte, pois tais direitos não se revestem de caráter absoluto. Ademais, a preservação de direitos de alguns pode representar a violação de direitos de outros. Não se pode ignorar o fato de que, para cada devedor inadimplente, há, no outro polo da relação jurídica, um credor insatisfeito. E na seara tributária, o credor insatisfeito é o Estado, instituição que, pela própria definição, encarna o interesse público e o atendido mediante a execução de políticas públicas que exigem expressivos gastos.

⁵¹⁰ Da ementa da decisão referida, colhe-se ainda o seguinte excerto: PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 5º DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. [...] ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. DECRETO-LEI Nº 911/69. EQUIPAÇÃO DO DEVEDOR-FIDUCIANTE AO DEPOSITÁRIO. PRISÃO CIVIL DO DEVEDOR-FIDUCIANTE EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. A prisão civil do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; e b) o Decreto-lei nº 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor-fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, criou uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma, desfigurando o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaz a violação ao princípio da reserva legal proporcional. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 349.703-RS**. Rel. Min. CARLOS BRITTO. Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, julg. 03.12.2008, DJe: 05/06/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpab/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>>. Acesso em: 31 jan. 2020).

Na Espanha, segundo Eduardo Enterría, a caracterização da relação jurídico-tributária como relação de sujeição especial justifica a imposição de limitações legais ao exercício dos direitos individuais, havendo, em matéria tributária, grande aproximação entre as sanções administrativas e as sanções penais.⁵¹¹

O descumprimento da legislação tributária configura infração administrativa e acarreta a aplicação das sanções cominadas. O não pagamento do tributo na data prevista, o erro no cálculo do tributo e a fraude material ou ideológica praticada para ocultar, total ou parcialmente, o fato gerador, configuram infração administrativa e, no último caso, pode também configurar um crime, ensejando a aplicação das penas pecuniárias, restritivas de direitos e até a perda da liberdade individual.

Segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho, as sanções tributárias podem ser moratórias ou repressivas. As primeiras consistem em punição fixada na lei para o contribuinte que deixa de pagar o tributo na data do vencimento. As sanções repressivas punem o sujeito passivo que, por erro ou fraude, deixa de cumprir os deveres jurídicos tributários.⁵¹²

No contexto das sanções políticas tributárias, ganha notada importância a classificação que divide as sanções administrativas em sanções pecuniárias e sanções não pecuniárias, pois as sanções políticas estão compreendidas na segunda categoria, chegando mesmo a se confundirem.

Diferente do que ocorre com relação às sanções não pecuniárias, objeto de cizânias doutrinárias e jurisprudenciais, as sanções administrativas tributárias de natureza pecuniária, ou seja, as multas fiscais, são admitidas sem relutância da doutrina e da jurisprudência brasileira. As multas tributárias podem ser fixadas em valores percentuais sobre o imposto devido; em percentuais sobre o valor da operação, do bem ou da prestação; em valores fixos; ou, ainda, em valores estabelecidos dentro de limites máximo e mínimo, caso em que caberá aos aplicadores da lei, efetuar a dosagem adequada das sanções.⁵¹³

⁵¹¹ ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Tradutor José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 197.

⁵¹² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 47.

⁵¹³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 306.

Em razão do caráter punitivo, as penalidades pecuniárias são cumuláveis com o valor do tributo, os juros de mora e a correção monetária.⁵¹⁴

No Direito Tributário Sancionador é possível a cumulação das sanções administrativas. Desde que previsto em lei, um mesmo fato pode acarretar a aplicação de mais de uma sanção. A respeito disso, Onofre Alves Batista Júnior lembra o exemplo de um contribuinte que conduz mercadoria desacompanhada da respectiva nota fiscal por estar fugindo ao pagamento do imposto. Nesse caso, pode o Fisco aplicar-lhe duas sanções cumulativamente: uma penalidade pela falta de pagamento do imposto e multa isolada pelo descumprimento do dever formal de emitir nota fiscal.⁵¹⁵

Desde que respeitados os limites constitucionais, há maior discricionariedade na seara do Direito Tributário para que o legislador estabeleça as penalidades administrativas, não podendo, todavia, ingressar nas zonas da desproporcionalidade, da irrazoabilidade ou do confisco.⁵¹⁶

O STF estendeu às multas a vedação constitucional que proíbe tributos com efeito de confisco, mas há quem discorde dessa extensão, entendendo que a ela vai de encontro com a própria literalidade do texto constitucional, que impõe a aplicação desse princípio apenas com relação aos tributos. Onofre Alves Batista Júnior é um dos que discordam da posição pretoriana. Segundo ele, o dispositivo constitucional proíbe tão somente a utilização de tributos com efeito de confisco, nada tendo a ver com as penalidades, pois tributos e penalidades são coisas completamente distintas, não se confundem.⁵¹⁷

⁵¹⁴ Nos termos do Art. 157 do CTN, “A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário” (BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 jan. 2019).

⁵¹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 307.

⁵¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 jan. 2019).

⁵¹⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 308.

4.5.4 Sanções Tributárias Não pecuniárias

Há uma inexplicável resistência quanto ao emprego de sanções não pecuniárias no âmbito tributário. A doutrina pretende aplicar, neste setor do Direito, apenas as sanções pecuniárias, caracterizando as não pecuniárias como sanções políticas e, portanto, inconstitucionais, segundo muitos doutrinadores.

Não há fundamento normativo para essa restrição que reduz os limites do poder administrativo sancionador tributário a apenas uma modalidade de sanção – a sanção pecuniária. Com isso, não se está afirmando que qualquer sanção é válida, pois não se admitem medidas punitivas que extrapolem os limites constitucionais do poder sancionador, independentemente dessas medidas serem pecuniárias ou não pecuniárias. Também não parece adequado qualificar, *a priori* e no plano abstrato, as sanções tributárias não pecuniárias ou as sanções políticas tributárias como sanções inconstitucionais ou inválidas.

A qualificação das sanções políticas e sua classificação no conjunto das medidas administrativas sancionatórias tem sido algo tormentoso para a doutrina e a jurisprudência brasileira.

Para Maria Ângela Padilha, as sanções tributárias não pecuniárias encontram-se agrupadas em cinco categorias, a saber: (i) perdimento de bens; (ii) apreensão de mercadorias; (iii) não liberação de certidão negativa de débito; (iv) submissão a regime especial de controle e fiscalização; e (v) sanções políticas.⁵¹⁸

Esse elenco de sanções não pecuniárias é meramente exemplificativo, pois muitas outras medidas sancionatórias são frequentemente acrescentadas pelo Poder Público, conforme já analisado ao longo deste trabalho.

É importante destacar que, diferentemente de outros doutrinadores, Maria Ângela Padilha não confunde as sanções não pecuniárias com as sanções políticas. Essa distinção também está presente na jurisprudência brasileira, que classifica como sanções políticas apenas as sanções não pecuniárias que desbordam dos limites

⁵¹⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 265.

constitucionais, violando, dessa forma, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

4.5.5 Sanções Tributárias de Polícia

Muitas das medidas qualificadas como sanções políticas tributárias configuram, na verdade, manifestações do poder de polícia que atua limitando as liberdades individuais dos contribuintes em benefício de uma tributação justa e igual para todos.

Como democracia moderna, o Brasil adota o modelo de Estado Social de Direito ou Estado Tributário, no qual a tributação se torna necessidade imperiosa. Neste modelo, o Estado substituiu o financiamento patrimonial e também o controle estatal dos meios de produção pela participação em parcela das riquezas existentes e produzidas, sob a forma de tributos.⁵¹⁹

Para tanto, a fiscalização e a arrecadação de tributos exigem pronta atuação de polícia por parte da Administração Pública que, devidamente fundamentada em normas legais, atua com coerção, aparelhada com sanções administrativas que devem ser aplicadas quando houver descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias.

Segundo Onofre Alves Batista Júnior, a origem do poder de polícia está na Antiguidade Clássica. Primeiramente estava relacionado às atividades das cidades-estados gregas e romanas (polis). Posteriormente, passou a envolver outras atividades relacionadas à Administração, ao Governo ou ao Estado. Na Idade Média, o poder de polícia passou a envolver toda e qualquer ação do príncipe, necessária à boa ordem da sociedade civil, contrapondo-se à ordem moral e religiosa.⁵²⁰

Mas o poder de polícia alcançou sua expressão máxima no Estado Absoluto do século XVII, que ficou marcado como Estado de Polícia. Neste modelo de Estado, o poder dos reis estava fundamentado numa origem divina e no despotismo esclarecido. Nesse período, verificou-se uma separação entre a atividade de polícia – de

⁵¹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 18.

⁵²⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 27-29

responsabilidade do príncipe e exercida com ampla discricionariedade e alheia a legalidade – e a justiça, que estava sob a responsabilidade dos juízes.⁵²¹

No século XIX, com o surgimento do Liberalismo e do Estado de Direito, o poder de polícia ficou restrito à ordem pública, à liberdade, à propriedade e à segurança. Ao Estado Liberal cabia tão somente o papel negativo de evitar a perturbação da ordem e assegurar a livre fruição da liberdade, mediante a contenção do próprio poder do Estado. Estavam, então, aí garantidos os direitos civis e políticos, mas não os direitos sociais e econômicos.⁵²²

Com o advento do século XX, consideráveis mudanças ocorreram quanto ao papel do Estado. Em meio a guerras, crises econômicas e conflitos sociais, o Estado Constitucional de matiz liberal assume novos contornos dando origem ao Estado Social onde, além das liberdades e garantias individuais, são também garantidos os direitos sociais, econômicos e culturais. Nas palavras de Batista Júnior, "parte-se, desta forma, de um Estado neutro a um Estado ético, de um Estado mínimo ao Estado-Providência, do Estado de polícia ao Estado de bem-estar, do Estado legislativo ao Estado administrativo".⁵²³

Num cenário agora intervencionista, o poder de polícia retoma sua força e se torna importante instrumento da intervenção estatal para conter os excessos do capitalismo e proteger os mais fracos, introduzindo o interesse social. Mas na última quadra do Século XX, o Estado Social também se esgotou em razão de seu agigantamento que levou à expansão progressiva da carga tributária, ao excesso de burocracia e à sua ineficiência, exigindo um retorno aos fundamentos do liberalismo. Em razão disso, este modelo de Estado ficou conhecido como neoliberalismo.⁵²⁴

No Estado Neoliberal, as privatizações, a terceirização e a desregulação da economia levaram a transferência de diversas funções estatais para a iniciativa privada, assumindo o Estado novas incumbências relacionadas ao meio ambiente, às

⁵²¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 30-31.

⁵²² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 34-36

⁵²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 37.

⁵²⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 37-40.

relações de emprego, à saúde e à função social da propriedade, passando a adotar medidas impositivas ao lado de suas obrigações negativas ou de não fazer.⁵²⁵

4.5.6 Sanções Políticas Tributárias

Conforme já afirmado, a expressão sanções políticas, quando empregada no Direito Tributário, não identifica obrigatoriamente uma sanção, mas um conjunto heterogêneo de medidas adotadas pelo Poder Público com a finalidade de reforçar o meio ordinário e tradicional de cobrança – a ação de execução fiscal – revestindo-se como medidas alternativas que procuram conferir maior efetividade à arrecadação dos créditos públicos. Tudo isto porque aqueles meios tradicionais têm-se revelado inefetivos para esse mister, não atendendo às expectativas dos credores estatais.

Inúmeras designações são atribuídas às sanções políticas, tais como: sanções morais, sanções indiretas, medidas oblíquas de cobrança, sanções impróprias, sanções atípicas, execução política, coação política etc. Todas essas designações se mostram inadequadas para enquadrar institutos jurídicos tão diversos e heterogêneos.

Classificar as sanções tributárias é tarefa árdua a que muitos se dispõem fazer, cada um ao seu modo e segundo critérios os mais arbitrários possíveis. Para Renato Lopes Becho, as sanções tributárias podem ser agrupadas em três categorias, a saber: (i) sanções político-administrativas; (ii) sanções pecuniárias; e (iii) sanções penais. As sanções político-administrativas implicam em restrições de direito que não acarretam vantagem patrimonial ao credor, como a proibição dos devedores do Fisco de contratar com Administração Pública e a inscrição do nome do devedor no Cadin.⁵²⁶

Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, o Direito Tributário admite a aplicação de sanções restritivas de direitos, que seriam justificáveis nas seguintes hipóteses:

- a) inadimplência continuada com relação ao ICMS e ao IPI, mediante artifícios de todas as naturezas;
- b) importação ou exportação praticadas mediante os crimes de contrabando ou descaminho; e

⁵²⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 45-46.

⁵²⁶ BECHO, Renato Lopes. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. *In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 222*, Mar. 2014. São Paulo: dialética, 2014, p. 103.

- c) contribuinte insolvente que continua exercendo atividade empresarial por meses e anos, acumulando dezenas ou centenas de execuções fiscais.⁵²⁷

Além de vago, o conceito de sanção política apresenta muitas variações. A doutrina e a jurisprudência brasileira definem estas sanções, ora como medidas restritivas de direitos, ora como meios indiretos ou oblíquos de cobrança; e, ainda, como meios diretos de cobrança (caso do protesto extrajudicial de certidão da dívida ativa). Em todos esses casos, têm-se meios de cobrança que se apresentam como alternativas à ação de execução fiscal.

Nessas diversas concepções de sanções políticas, pelo menos dois elementos se repetem: a restrição de direitos fundamentais (elemento material ou objetivo) e o intuito arrecadatário (elemento teleológico). As sanções políticas, em suas diversas concepções, são instrumentos que visam a estimular, compelir ou instigar os devedores ao cumprimento de suas obrigações para com a Fazenda Pública.

A rejeição generalizada dessas medidas, por parte da doutrina e do Poder Judiciário, foi influenciada pelo discurso do STF, construído em meados do século passado e que resultou na edição das Súmulas 70, 323 e 547. Nas referidas súmulas, o STF declarou inadmissíveis a interdição de estabelecimento e a apreensão de mercadorias como meios coercitivos para pagamento de tributo; e considerou-se também ilícita a proibição, pela autoridade administrativa, da aquisição de estampilhas, do despacho de mercadorias nas alfândegas e do exercício de atividades profissionais, pelos contribuintes em débito com a Fazenda Pública. A partir das três súmulas, construiu-se a tese, repetida até os dias atuais, de que medidas dessa natureza configuram sanções políticas e são inconstitucionais. Mas esta tese, muito presente no discurso, é desmentida pela própria jurisprudência brasileira, conforme demonstrado neste trabalho.

Os mais refratários, quanto ao emprego das sanções políticas na seara do Direito Tributário, conferem a elas um sentido muito amplo, confundindo-as, muitas vezes, com as próprias sanções não pecuniárias.

⁵²⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 50.

As teses restritivas e proibitivas das sanções políticas escoram-se na ideia de que tais sanções configuram restrições aos direitos fundamentais, por isso não podem ser adotadas como forma de constranger os contribuintes ao pagamento dos tributos. Ao reverberar esse entendimento, destaca Leandro Paulsen:

Como regra, o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação da habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de “sanções políticas”.⁵²⁸

Contudo, observa o mesmo autor, “há situações específicas em que a restrição não se mostra desproporcional nem abusiva” e reforça o fato insofismável de que “o dever de pagar tributos também tem caráter constitucional e que se caracteriza como dever fundamental”.⁵²⁹

Na prática, este discurso vem sendo esvaziado pela realidade dos fatos e coube ao próprio Poder Judiciário essa inflexão, ao legitimar muitas medidas que, pela semelhança que apresentam com as situações retratadas nas súmulas acima referidas, são frequentemente impugnadas. Com efeito, no âmbito do STF e de outros tribunais, foi declarada a validade de medidas com fortes argumentos doutrinários de que configuravam sanções políticas. Para citar um exemplo recente, firmou-se, no STF, a tese de que o protesto de certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir, de forma desproporcional, quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.⁵³⁰

Da mesma forma, em sede de repercussão geral, o STF acolheu a tese de que é constitucional o art. 17, V, da Lei Complementar nº 123/2006, que vedava a adesão

⁵²⁸ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1039.

⁵²⁹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1039.

⁵³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

ao Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte em débito para com a Fazenda Pública, cuja exigibilidade não estivesse suspensa⁵³¹

Na concepção de Leandro Paulsen, não configura restrição desproporcional ao exercício de direito do contribuinte, quando a exigência de demonstração do pagamento do tributo esteja prevista em lei e se refira à própria operação, como na hipótese de exigência de demonstração do pagamento dos impostos que incidam sobre a importação como condição para o desembaraço e a liberação dos produtos importados. Da mesma forma, é também possível a exigência de prova de quitação do imposto sobre a transmissão do imóvel como requisito para a lavratura da escritura de compra e venda.⁵³²

⁵³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 627.543-RS**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julg. 30.10.2013, DJe: 29.10.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

⁵³² PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1039.

5 EFETIVIDADE DO PODER SANCIONADOR NA TUTELA ADMINISTRATIVA DA ORDEM TRIBUTÁRIA

Tradicionalmente, por serem dotadas de coação, as sanções são os principais instrumentos de comando e controle, utilizados pelo Estado para conferir efetividade ao ordenamento jurídico. Neste sentido, bem assinala Rudolf Von Iering:

La coacción ajercida por el Estado constitui el critério absoluto del derecho; una regla de derecho desprovida de coacción jurídica es um contrasentido; es um fuego que no quema, uma antorcha que no alumbra. Poco importa que esta coacción sea ejercida por el juiz (civil ó criminal) ó por la autoridade administrativa”.⁵³³

No âmbito do Direito Tributário, há uma injustificada cultura de pretensa limitação ao exercício do poder sancionador. Trata-se de algo que não se encontra em outros setores do Direito. As penalidades de natureza pecuniária são as únicas modalidades de sanções administrativas pacificamente acolhidas pela doutrina tributária.

Em seu conjunto, as sanções tributárias não pecuniárias, que consistem em restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes, são qualificadas pela doutrina como sanções políticas. E assim fazem para rechaçar tais medidas. Por outro lado, com seu discurso e sua retórica, a jurisprudência contribui para esse entendimento.

Não se pode negar que a eficácia da ordem jurídica depende em muito das sanções cominadas e aplicadas aos infratores. Mesmo assim, especialmente no Direito Tributário, o papel das sanções, notadamente as não pecuniárias, como instrumentos de estímulo ou incentivo ao cumprimento da legislação, tem sido muito questionado. Curiosamente, esta modalidade de sanções vem sendo introduzida pelo Poder Público cada vez mais, como forma de demover os contribuintes de comportamentos relacionados à evasão, à sonegação fiscal e à inadimplência contumaz.

A esse respeito, Vanessa Rahal Canado e Mariana Monte Alegre de Paiva observam que "existe uma percepção generalizada de que o nosso sistema de

⁵³³ IERING, Rudolf Von. **El fin en el derecho**. Traducción de Leonardo Rodriguez. Madrid: B. Rodriguez Serra, Editor, s. d.

penalização tributária se desgastou de tal forma que a atual previsão de multas tributárias não teria mais o poder de desincentivar o descumprimento das obrigações tributárias". E acrescentam as autoras ser necessário e justo penalizar o contribuinte que deixa de cumprir as obrigações tributárias de modo a não incentivar o descumprimento por parte daqueles que agem conforme a legislação.⁵³⁴

No exercício geral do poder sancionador, o Estado tem legitimidade para impor medidas sancionatórias que podem privar os infratores de sua liberdade, bens e direitos. A diversidade de medidas sancionatórias é aplicada plenamente no Direito Penal que cataloga as diversas modalidades de sanções. Em menor escala, esta diversidade está também presente noutros campos do Direito. Todavia, como ressaltam Vanessa Rahal Canado e Mariana Monte Alegre de Paiva, no âmbito do Direito Tributário, há uma notória relutância, por parte da doutrina, em aceitar a aplicação de sanções administrativas de natureza não patrimonial. No caso da pena de privação de liberdade, isto se mostra perfeitamente compreensível diante da impossibilidade jurídica de prisão por dívidas. Por outro lado – entendem essas autoras e há que se concordar com elas – não se mostra razoável a relutância quanto ao emprego de sanções patrimoniais que transbordam as penalidades pecuniárias.⁵³⁵

Há pelo menos três teorias que procuram explicar, com elementos diferentes, a efetividade dos ordenamentos jurídicos: a teoria da dissuasão, a teoria do serviço público e a teoria do dever fundamental.

A explicação apresentada pelo modelo sancionador tradicional recai sobre a teoria da dissuasão. Para seus defensores, as sanções apresentam importante função preventiva e dissuasória. A simples previsão da sanção para os casos de descumprimento do dever jurídico já seria suficiente, em tese, para compelir os destinatários à observância da norma, como forma de evitar a penalização. Se é assim, destacam Vanessa Rahal Canado e Mariana Monte Alegre de Paiva, "para ser

⁵³⁴ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 109.

⁵³⁵ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 110.

eficaz, a sanção deveria ser severa o suficiente para que os custos da falta de cumprimento da lei sejam maiores do que os custos de cumprimento da lei".⁵³⁶

As autoras acrescentam ainda que:

No caso das obrigações tributárias, os custos de descumprir a lei englobariam eventual custo com a autuação (principal, multa e juros) e com eventuais honorários advocatícios. Por sua vez, os custos com o cumprimento da lei abrangeriam o desembolso efetivo dos recursos com o pagamento, bem como o custo de oportunidade de pagar o Governo ao invés de destinar os recursos para outra finalidade.⁵³⁷

Nessa linha, pela teoria da dissuasão, o contribuinte cumpriria a legislação tributária em razão das consequências econômicas decorrentes da punição, de modo que, quanto mais severa for a pena e quanto maior a probabilidade de ser pego, maior deve ser o grau de observância da lei.⁵³⁸

Todavia, nem mesmo na esfera penal há completa aceitação quanto à existência de uma relação direta entre a intensidade da punição e as taxas de criminalidade. Isso certamente ocorre porque existem outras variáveis que interferem no fenômeno do crime.

Mesmo assim, não se pode desconsiderar que algum efeito dissuasório existe na sanção. Analisando essa questão sob a ótica do Direito Tributário, é possível imaginar um cenário em que, sendo menos graves as sanções para o descumprimento das obrigações tributárias, quando comparadas às penalidades cominadas para as obrigações privadas, o contribuinte inevitavelmente tenderá a honrar estas últimas, postergando o cumprimento das primeiras, cujo custo de descumprimento seria menor. Ou seja, a obrigação cujo descumprimento seja mais oneroso será preferencialmente honrada em detrimento das demais.

⁵³⁶ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 110.

⁵³⁷ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 111-112.

⁵³⁸ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 113.

Todavia, para Vanessa Rahal Canado e Mariana Monte Alegre de Paiva, contrariando a visão tradicional da teoria da racionalidade das decisões econômicas, a economia comportamental não endossaria a conclusão acima, pois, ao lado dos contribuintes conservadores e crentes nos valores éticos e morais que se sensibilizam com a mera existência das penalidades e superestimam os riscos da punição, há também contribuintes que podem subestimar a real possibilidade de serem pegos e menosprezam os efeitos negativos da penalização.⁵³⁹

Na verdade, não se pode contrapor as descobertas da economia comportamental às da economia tradicional, pois ambas devem ser compreendidas dentro de uma relação de complementariedade e não de contradição ou substituição. A ideia de que os contribuintes fogem dos critérios aparentemente normais ou comuns de racionalidade, dando espaço para variáveis emocionais ou de outra natureza, não significa inexistência de critérios de decisão, mas apenas a introdução de novos critérios. Assim, se há critério para a decisão, não se pode falar em ausência de racionalidade.

O segundo paradigma adotado para explicar a efetividade da ordem jurídica tributária, em substituição ao paradigma tradicional da dissuasão, seria a prestação de serviços públicos. Pelo paradigma do serviço, defendido por Alm de James⁵⁴⁰, o contribuinte deixa de ser um infrator em potencial a ser contido pela sanção para se tornar um cliente do Estado. Por este paradigma, o grau de cumprimento espontâneo das leis estaria relacionado com o retorno promovido pelo Estado em bens e serviços e com a simplificação do sistema tributário de modo a garantir maior transparência e segurança nas relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes.⁵⁴¹

⁵³⁹ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 114.

⁵⁴⁰ Professor de Economia da Universidade de Tulane que tem se dedicado a temas como imposto sobre conformidade e evasão fiscal, anistias fiscais, respostas de contribuinte fiscal, determinantes do crescimento econômico do estado e corrupção (Universidade de Tulane. Escola de Artes Liberais. Departamento de Economia. **Alm de James**. Disponível em: <https://www.microsofttranslator.com/bv.aspx?from=en&to=pt&ref=SERP&rr=UC&a=https%3a%2f%2fpt.wikipedia.org%2fwiki%2fJames_Alm%3fbr%3dro%26#>. Acesso em: 30 jan. 2019).

⁵⁴¹ Apud CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

A simplificação do sistema tributário e a maior efetividade na arrecadação propiciará meios para uma melhor aplicação dos recursos públicos na prestação de serviços públicos de qualidade, sendo esta uma preocupação sempre presente nas discussões da reforma do Sistema Tributário Brasileiro e uma das principais razões para essa reforma.

A natureza contraprestacional da tributação só se aplica às espécies tributárias vinculadas, como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria, as quais representam uma parcela inexpressiva da arrecadação. Como previsto no art. 16, do CTN, imposto é o tributo cujo fato gerador encontra-se desvinculado de qualquer atuação estatal dirigida diretamente ao contribuinte. Sua cobrança é orientada pelos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade. Isso afasta a vinculação direta do tributo com relação ao contribuinte. Mas, ainda assim, uma destinação orçamentária adequada e justa dos recursos decorrentes dos impostos, de modo a satisfazer as necessidades públicas, pode tornar a imposição menos rejeitável, reduzindo assim os índices de inadimplência – notadamente a inadimplência contumaz – e os males da sonegação e da evasão fiscal.

Ao lado desses dois paradigmas – paradigma da dissuasão e paradigma do serviço público – há ainda o paradigma do dever fundamental de pagar tributos, conforme propõe José Casalta Nabais em robusta tese doutoral sobre o tema. Para o autor, este paradigma rejeita simultaneamente os extremismos do liberalismo, que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária, mas também rejeita o comunitarismo, que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres.⁵⁴²

Segundo Vanessa Rahal Canado e Mariana Monte Alegre de Paiva, o emprego de meios alternativos de cobrança dos créditos públicos se coaduna com o paradigma do serviço público, que ressalta o Estado como um agente provedor de serviços públicos. Para as autoras, nos Estados que atuam como bons gestores e eficientes prestadores de serviços públicos, o grau de cumprimento da lei tributária tende a ser elevado porque a própria população se sente satisfeita em pagar tributos e cumprir a lei. Um exemplo assim vem da Suécia, onde a cobrança de imposto de renda com

⁵⁴² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 673.

alíquota de até 60% é aceita pela sociedade, dadas as contrapartidas que o Estado oferece com a prestação de serviços públicos de qualidade.⁵⁴³

No Brasil, o grande volume de autuações fiscais, associado à alta litigância existente no contencioso administrativo e aos poucos resultados obtidos no esforço arrecadatário, é uma forte evidência da inefetividade do sistema tributário sancionador. E contribui para essa inefetividade a reiterada introdução de programas de recuperação fiscal (REFIS), nos quais são concedidos parcelamentos especiais com prazos de pagamento que chegam a 15 ou 20 anos, além de expressivos descontos e abatimentos nas dívidas, com anistias e remissões que dispensam multas, juros e outros encargos legais. Esta prática não apenas representa um prêmio para os contribuintes inadimplentes, mas também estimula os demais contribuintes a aderir ao mesmo comportamento, criando a cultura de inadimplência.

Com efeito, as escolhas do *homo economicus* são racionais e maximizadoras, sendo em geral realizadas mediante a ponderação dos custos e benefícios, de modo a proporcionar o maior bem-estar. Sendo assim, é possível identificar que comportamentos adotarão os contribuintes diante de determinados estímulos estatais que concedam benefícios tão generosos e reiterados como são os programas de recuperação fiscal.

É certo que para os defensores da Economia comportamental – caso de Richard Thaler e Cass Sustein, na obra *Nudge: o empurrão para a escolha certa* –, os agentes econômicos nem sempre se comportam da forma racional como pretendia a Economia tradicional. Todavia, conforme destaca Ivo Gico Júnior, mesmo para essa moderna teoria econômica, inexistem comportamentos aleatórios, pois sempre haverá em cada padrão de conduta alguma racionalidade nas ações ou omissões empreendidas.⁵⁴⁴

⁵⁴³ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 117.

⁵⁴⁴ GICO JR, Ivo. Introdução ao direito e economia. In: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 26-27.

Em praticamente todas as análises e estudos realizados sobre esses repetidos programas de recuperação fiscal, os resultados apontam para sua ineficácia como estratégia de recuperação dos créditos públicos.

As generosas reduções de multas, juros e encargos legais tornam a impontualidade no pagamento de tributos um bom negócio para o contribuinte, gerando influência negativa no seu comportamento. Estimulados pelo próprio Poder Público, através desses programas, os contribuintes deixam de cumprir voluntariamente suas obrigações, na expectativa da superveniência de parcelamentos cada vez mais generosos.⁵⁴⁵ Sem dúvida, isso viola qualquer ideia de justiça fiscal, pois normalmente beneficia os maiores devedores, que possuem sofisticados recursos para realizar planejamento tributário, inclusive com a prática de litigância procrastinatória, pois, quanto maior foi o passivo desses devedores para com o Fisco, maior será o ganho de escala e mais favorável será a sua relação de custo-benefício.

Estudos realizados pela Receita Federal do Brasil (RFB) indicam que a reiterada concessão de parcelamentos especiais reduz em 5,8% o incremento da arrecadação para as empresas que aderem a esses programas, quando comparadas às que não aderem.⁵⁴⁶

Diante da inefetividade do modelo tradicional de penalidades tributárias, Vanessa Rahal Canado e Mariana Monte Alegre de Paiva propõem a substituição das sanções tradicionais por formas alternativas de cobrança.⁵⁴⁷ Para elas, ao invés de punir, o Estado poderia constranger os contribuintes ao pagamento por outras formas, focando no dever moral de pagar tributos; ou poderia premiar os contribuintes,

⁵⁴⁵ No Relatório de Auditoria Anual de Contas de 2015, ao analisar o Indicador de Adimplência dos contribuintes, a Receita Federal do Brasil destaca que “resta caracterizado o fenômeno de queda do Indicador em face do oferecimento frequente de parcelamentos especiais, com possibilidades de redução de até 100% de multas, juros e encargos legais, o que tem desestimulado a adimplência dos contribuintes.

Em outras palavras, o contribuinte declara o seu débito, mas não o paga, esperando o próximo parcelamento especial” (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Relatório de Gestão do Exercício de 2015**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2015/RG.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2019).

⁵⁴⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Relatório de Gestão do Exercício de 2015**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2015/RG.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2019.

⁵⁴⁷ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 122.

invertendo a lógica e a premissa de que todo contribuinte é devedor e sonegará assim que tiver a primeira possibilidade. Entre as formas alternativas que estimulem o cumprimento das obrigações tributárias, as autoras apontam a técnica conhecida como *naming and shaming*, que consiste na divulgação pública, por meio de listas e registros, dos indivíduos e empresas condenados por esquemas de sonegação fiscal e planejamentos tributários mais agressivos. No Reino Unido e em Portugal, adota-se esse tipo de divulgação que aponta para os contribuintes que se utilizam de esquemas abusivos e ilegais para não pagar tributo.⁵⁴⁸

Esse parece ser o melhor caminho a ser trilhado no Brasil. Algumas dessas medidas sugeridas pelas autoras já são uma realidade. As medidas alternativas que instigam ou constroem os contribuintes e devedores ao pagamento dos débitos são o centro dos debates que se travam frequentemente em torno das denominadas sanções políticas. Mas são muitas as resistências oferecidas pelos contribuintes, que contestam tais medidas sob o argumento de que são inconstitucionais. Nesse ponto, a jurisprudência vem aos poucos abrandando sua posição proibitiva para legitimar muitas dessas medidas e o processo de aceitação das mesmas avança lentamente. Em todo caso, já não são poucas as medidas restritivas de direitos admitidas no Brasil, tais como: lista de devedores, cadastro de inadimplentes, exigência de regularidade fiscal para a prática de certos atos e contratos, protesto de certidão de dívida ativa, inclusão de devedores em cadastro restritivos etc.

No contexto atual das finanças públicas brasileiras, com déficits fiscais que se prolongam por anos no âmbito federal e crise financeira generalizada e profunda na maioria das Unidades Federadas, é tempo de promover uma completa inversão da lógica arrecadatória até aqui adotada. É preciso resgatar a função promocional do Direito tão bem defendida por Norberto Bobbio. Não para substituir a função punitiva, mas para complementá-la. Por que não substituir a concessão de generosos descontos aos devedores inadimplentes, que só instiga outros a mesma prática, por descontos dirigidos aos devedores que decidam antecipar o pagamento ou efetuar-lo na data de vencimento da obrigação? Esta medida substituiria o atual círculo vicioso

⁵⁴⁸ CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 125.

da inadimplência pelo círculo virtuoso da adimplência e estaria em completa sintonia com o princípio da justiça fiscal. E não se trata de medida inédita, pois, embora ausente na esfera federal, é reiteradamente adotada nas esferas estadual e municipal com relação aos impostos sobre propriedade de veículos automotores e sobre propriedade predial e territorial urbana, respectivamente.

6 EFETIVIDADE DO PODER SANCIONADOR NA TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA

A tutela jurídica da ordem tributária é predominantemente extrapenal. A maioria das infrações à legislação tributária são reguladas na órbita do Direito Tributário Penal e sancionadas com penalidades administrativas aplicadas pelas autoridades fiscais. Ao Direito Penal, reserva-se, como deve mesmo ser, um conteúdo mínimo, porém indispensável, na tutela da ordem tributária. No Código Penal, a tutela da ordem tributária é encontrada precipuamente nos artigos 168-A a 137-A, que tipificam os crimes de apropriação indébita previdenciárias e outros comportamentos fraudulentos.⁵⁴⁹ E na legislação extravagante, os artigos 1º a 3º da Lei nº 8.137/1990 relacionam inúmeras condutas que se adequam ao conceito de sonegação fiscal.⁵⁵⁰

No Brasil, a criminalização dos comportamentos que violam a ordem jurídica tributária está praticamente restrita aos artifícios fraudulentos e à prática de sonegação fiscal. Todavia, mesmo nesses casos, há uma larga porta aberta ao contribuinte para a suspensão ou a extinção da punibilidade mediante o parcelamento do débito ou o pagamento integral. Esta possibilidade tem repetidamente figurado na legislação penal extravagante que trata da tutela penal tributária. Atualmente, os artigos 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009 assim dispõem:

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os

⁵⁴⁹ BRASIL. Presidência da República. **Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 07.12.1940)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁵⁵⁰ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm#art2>. Acesso em: 27 jan. 2020.

parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.⁵⁵¹

A política criminal reserva ao Direito Penal o papel de intervenção mínima e de subsidiariedade, não podendo o legislador incriminar qualquer conduta, mas apenas aquelas que oferecem efetivo risco aos bens jurídicos. Todavia, a possibilidade de suspensão ou extinção da punibilidade termina por enfraquecer completamente a tutela penal da ordem tributária.

6.1 Inadimplência Contumaz

A inadimplência tributária costuma ser vista e tratada como algo menor, inofensivo e bem distante das malévolas condutas tipificadas como sonegação fiscal ou evasão fiscal. Todavia, ultimamente, o descumprimento do dever fundamental de pagar tributos vem ganhando uma dimensão que antes não era percebida. A principal razão para isso é a crise do Estado Social que se instaurou desde a última quadra do século XX.

No contexto atual da globalização econômica, não importa em que parte do mundo ocorram, as crises econômicas sempre extrapolam as fronteiras nacionais, assumindo dimensão mundial. Um exemplo claro deste fato ocorreu no início deste Século com a crise econômico-financeira iniciada nos Estados Unidos em 2008. No Brasil, as consequências dela foram-se agravando com desequilíbrio fiscal e desaguou em forte crise política que resultou no *impeachment* da Presidente da República em 2016.

A verdade é que, após um prolongado ciclo de superávits fiscais que dourou mais de uma década, a partir de 2014 o Brasil passou a acumular repetidos déficits fiscais. A conjugação da crise econômica com a crise política acarretou o agravamento da situação fiscal do País que, entre 2014 e 2016, teve déficits fiscais acumulados,

⁵⁵¹ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.941/2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 27 jan. 2020.

interrompendo uma prolongada sequência de superávits. O resultado disso são os altos índices de desemprego no Brasil. Segundo dados do IBGE, desde 2017, as taxas de desocupação no País se mantêm em torno de 11% a 12%, o que corresponde a cerca de 12 milhões de pessoas economicamente ativas, porém desocupadas em razão da falta de oferta de empregos no mercado de trabalho.⁵⁵²

Nesse contexto, como forma de assegurar a efetividade da atividade arrecadatória da Fazenda Pública, mudanças significativas estão sendo introduzidas na legislação tributária, com a adoção de meios alternativos de cobrança que possam minimizar os efeitos da inefetividade da ação de execução fiscal.

Neste cenário de mudanças, surge uma nova compreensão por parte do Poder Judiciário quanto à inefetividade dos meios arrecadatórios tradicionais e quanto aos malefícios da inadimplência em suas variadas formas e gradações. Com efeito, verifica-se certo recrudescimento das decisões judiciais contra práticas de evasão e de sonegação fiscal que antes eram temporizadas. Exemplo disso é a nova jurisprudência que acaba de se consolidar em relação à apropriação dolosa do ICMS, cobrado dos adquirentes de mercadorias ou serviços e não repassado ao tesouro público.

No âmbito da União, o aumento da inadimplência pode ser demonstrado pelos expressivos números relativos à Dívida Ativa da União e do FGTS, divulgados anualmente em minuciosos relatórios da PGFN.⁵⁵³

Em dezembro de 2018, o estoque desses créditos era algo próximo de 2,2 trilhões de reais, envolvendo 5,4 milhões de devedores. Cerca de 44,8% desses créditos inscritos foram classificados como irrecuperáveis (*rating* “D”). Apenas 1% dos contribuintes com débitos inscritos na Dívida Ativa da União é classificado como

⁵⁵² IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua**: medidas de subutilização da força de trabalho no Brasil, 2019. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Trimestral/Novos_Indicadores_Sobre_a_Forca_de_Trabalho/pnadc_201903_trimestre_novos_indicadores.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2020.

⁵⁵³ Desde 2013 o crescimento da dívida ativa de União e do FGTS e o resultado de sua cobrança vem sendo mapeado através da publicação PGFN em Números, editada anualmente pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional desde 2014 e disponíveis no site desta instituição, no seguinte endereço: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

grandes devedores, ou seja, possui dívida inscrita superior a 15 milhões de reais. Mas este pequeno número de contribuintes responde por 62% do estoque dessa dívida.⁵⁵⁴

Com base nos Relatórios PGFN em Números, é possível demonstrar o crescimento do estoque de créditos inscritos na Dívida Ativa da União e do FGTS no período entre 2013 e 2018, bem como os resultados obtidos na arrecadação direta desses créditos. A esse respeito, veja-se a Tabela 1.

TABELA 1 – ARRECADAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO E DO FGTS⁵⁵⁵

EXERCÍCIO FINANCEIRO	ESTOQUE TOTAL DÍVIDA (TRILHÕES)	ARRECADAÇÃO DIRETA (BILHÕES)	ARRECADADO (EM %)
2013	1,27	23,71	1,86%
2014	1,25	20,63	1,65%
2015	1,59	14,85	0,93%
2016	1,84	14,54	0,79%
2017	2,00	26,10	1,30%
2018	2,19	23,90	1,09%

Fonte: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.⁵⁵⁶

Em que pesem os progressos verificados nos últimos anos quanto às atividades de arrecadação desenvolvidas pela PGFN, há um grande descompasso entre o estoque da dívida inscrita e os valores efetivamente arrecadados. Isso se deve ao fato de que parte significativa deste estoque é formado pelo que se pode denominar de créditos podres, os quais, em razão de sua antiguidade, ou estão prescritos, ou pertencem a devedores cujo destino ou patrimônio é ignorado, ou se referem a empresas falidas ou extintas. Este fato, por si só, endossa a imperiosa necessidade do emprego de outros mecanismos de cobrança como alternativa à tradicional ação execução fiscal. É importante frisar que os dados apresentados se referem apenas à arrecadação direta. Mas além desta, a atuação da PGFN e dos demais órgãos arrecadadores contribui de forma decisiva para a arrecadação indireta, que consiste no pagamento espontâneo dos tributos pelo conhecimento, por parte dos

⁵⁵⁴ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números, edição 2019**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf> Acesso em: 14 jan. 2020.

⁵⁵⁵ Dados extraídos da publicação PGFN em Números, onde constam os relatórios anuais de 2014 a 2019, contendo os dados referentes aos exercícios de 2013 a 2018. Os relatórios estão disponíveis em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁵⁵⁶ Dados extraídos dos Relatórios PGFN em Números, publicação anual editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>>. Acesso em: 26 jan. 2020.

contribuintes, da existência de instrumentos eficazes de arrecadação, seja pelos meios tradicionais, seja por intermédio de medidas extrajudiciais, como a inclusão no CADIN e nas listas de devedores ou protesto de certidão de dívida inscrita.

Os valores apresentados na tabela acima são influenciados pelos reiterados programas de recuperação fiscal (REFIS), nos quais é concedida a oportunidade dos devedores pagarem suas dívidas à vista com generosos descontos; ou ainda parcelá-las também com descontos, exigindo-se, algumas vezes, apenas uma pequena entrada inicial. Esses valores referentes à quitação integral da dívida ou à entrada inicial do parcelamento terminam por gerar receita extraordinária no período de adesão aos referidos programas, mas ainda assim, os dados apresentados indicam percentuais pífios de arrecadação (0,79% a 1,83%) em relação ao estoque total da dívida inscrita.

O recorde histórico de arrecadação ocorrido em 2017, que representa incremento de 75,4% em relação ao arrecadado no ano anterior, foi resultado de algumas importantes medidas, a saber: (i) utilização de novas estratégias de cobrança no âmbito do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC); (ii) introdução de sistemática de remuneração dos procuradores da fazenda nacional por performance de desempenho; e (iii) exigência do pagamento à vista de até 20% da dívida inscrita, sem descontos, como condição para adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Lei nº 13.496/2017.⁵⁵⁷

6.2 Sonegação Fiscal *versus* Justiça Fiscal

A sonegação fiscal é um dos comportamentos mais graves no universo da tributação, devendo ser combatida por todos os meios possíveis. Ao tipificar a sonegação fiscal como crime, o legislador incluiu a tributação sob a tutela do Direito Penal.

Com o propósito de mapear os números da sonegação fiscal no Brasil, o Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) vem realizando, desde 2011, estudos anuais sobre esse mau comportamento dos contribuintes. Os

⁵⁵⁷ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2018**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

estudos do SINPROFAZ estão embasados em vários trabalhos e pesquisas, além de dados da Receita Federal do Brasil e do IBGE, utilizando-se de métodos diretos (contas nacionais, controles diretos, pesquisas de orçamento familiar e pesquisas de comportamento do contribuinte) e indiretos (estimativa da economia informal).⁵⁵⁸

Em que pese tratar-se de mera estimativa, os números encontrados pelo SINPROFAZ são um alerta à sociedade brasileira para um fato incontestável e preocupante: a sonegação fiscal é alta no Brasil e é responsável pela elevação da carga tributária. Ademais, a sonegação contribui para o agravamento da injustiça fiscal, pois com sua prática viola importantes princípios tributários como o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia tributária.

Os dados dos estudos realizados pelo SINPROFAZ, descontadas as limitações metodológicas próprias deste tipo de trabalho, evidenciam a evolução da sonegação fiscal no Brasil e propiciam importantes discussões sobre o tamanho e a distribuição da carga tributária, a eficiência da máquina arrecadatória e a realização da justiça fiscal. No quadro a seguir, são apresentados, de forma sintética, dados que consideram todas as esferas políticas e os tributos que correspondem a aproximadamente 88% daquilo que é arrecadado no Brasil.⁵⁵⁹

TABELA 2 – SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

EXERCÍCIO	CARGA TRIBUTÁRIA (R\$ MILHÕES)	% PIB	% SONEGADO
2011	1.462.952	35,3%	23,9%
2013	1.778.056	36,8%	22,9%
2015	1.951.452	33,1%	23,2%
2018	2.268.445	33,2%	23,1%

Fonte: Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional.⁵⁶⁰

Esses números revelam uma carga tributária elevada, quando comparada ao retorno promovido pelo Estado, em termos de serviços públicos de qualidade. Revelam também os altos índices da sonegação fiscal no Brasil, que permanecem

⁵⁵⁸ SINPROFAZ. Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional. **Sonegação no Brasil**: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2013, março 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2020.

⁵⁵⁹ SINPROFAZ. Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional. **Sonegação no Brasil**: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2013, março 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2020.

⁵⁶⁰ Dados extraídos da publicação Sonegação Fiscal no Brasil, editada anualmente pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional.

praticamente estáveis ao longo do período analisado. Não fosse o elevado nível de sonegação, a carga tributária poderia ser bem menor. A conclusão inevitável é que, se a carga tributária é elevada por causa sonegação, os contribuintes que pagam regularmente seus tributos o fazem por si mesmos e pelos que sonegam, o que constitui uma flagrante injustiça.

Ao ser questionado recentemente sobre a resistência dos contribuintes em cumprir o dever fundamental de pagar impostos, título de sua magistral obra de doutoramento, José Casalta Nabais alertou para o inconveniente de confundir Estado com autoridades públicas desonestas, como pretexto para fugir da tributação, como se a fuga aos impostos se tornasse, por isso, algo legítimo, como ladrão roubando ladrão. Nas palavras do autor, “é obvio que isto não passa de manobra discursiva para os ‘fugitivos fiscais’ justificarem o seu comportamento, endossando aos demais, em regra economicamente mais fracos, o suporte financeiro do Estado brasileiro”.⁵⁶¹

É neste contexto de elevada sonegação fiscal que as medidas restritivas de direitos foram e continuam sendo introduzidas pelo Poder Público como meio de estimular e promover a arrecadação dos tributos. E, ao apreciar as impugnações, o Poder Judiciário tem incorrido numa contradição, pois, ao mesmo tempo em que mantém um discurso contrário às sanções políticas, por outro lado, tem legitimado muitas medidas restritivas de direitos, por considerá-las razoáveis e proporcionais, não configurando, por isso, sanções políticas.

6.3 Sonegação Fiscal *versus* Livre Concorrência

A livre concorrência é importante princípio da ordem econômica. Conforme o art. 173, § 4º, da Constituição Federal, a garantia da própria ordem econômica e a proteção dos agentes que atuam no mercado exigem uma atuação eficiente do Estado

⁵⁶¹ SINPROFAZ. **Revista Justiça Fiscal. Ano 9, n. 33, maio/agosto/2018**, p. 7. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/2014/publicacao.php?id=revista-justica-fiscal-33&arquivo=/images/Stories/pdfs/revistas/revista-justica-fiscal-33.pdf&titpub=Revista%20aJusti%C3%A7a%20Fiscal%20-%2033%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o&ml=5&mlt=system&tmpl=component>>. Acesso em: 14 jan. 2020.

que, através da lei, deve reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.⁵⁶²

A sonegação fiscal viola de forma direta o princípio da livre concorrência, mas há outras condutas que também o fazem igualmente. Nas lições de Gerd Willi Rothmann, assim como na sonegação, a livre concorrência é também violada nas hipóteses de: (i) pirataria que possibilite a prática de preços predatórios; (ii) existência de carga fiscal excessiva; (iii) distribuição injusta da carga fiscal; e (iv) tributação ou não tributação (benefícios fiscais) discriminatórias.⁵⁶³

O emprego de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais foi autorizado pela Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual, só recentemente, está sendo objeto de regulamentação através da criação da figura do devedor contumaz. A referida Emenda introduziu na Constituição Federal o artigo 146-A, que dispõe:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)⁵⁶⁴

Este dispositivo constitucional aproxima os fenômenos jurídicos da tributação e da livre concorrência, autorizando o emprego de medidas indutoras que coíbam as práticas anticoncorrenciais. No exercício da função fiscal, os tributos visam a propiciar receitas públicas para o custeio das despesas do Estado, mas devem fazê-lo com respeito à capacidade econômica dos contribuintes, promovendo de forma justa e aceitável a repartição da carga fiscal. Gerd Willi Rothmann destaca que "no Direito Tributário, a justiça distributiva, garantida pela igualdade de todos perante a lei, é realizada pela oneração uniforme dos cidadãos contribuintes".⁵⁶⁵ A mesma ideia é

⁵⁶² BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 6 jun. 2019.

⁵⁶³ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 333.

⁵⁶⁴ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 6 jun. 2019.

⁵⁶⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 336.

também defendida por Klaus Tipke, segundo o qual, "hoje se reconhece no mundo inteiro que o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, é o princípio fundamental para todos os impostos de função fiscal."⁵⁶⁶

Há que se concordar com Gerd Willi Rothmann quando afirma que a sonegação fiscal constitui a maior violação aos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa, cumprindo ao Estado adotar os meios necessários para evitá-la. E o autor prossegue afirmando que entre os efeitos nocivos da sonegação estão: (i) a redução da arrecadação de recursos necessários para atender às necessidades públicas; (ii) o aumento da carga fiscal para os contribuintes que cumprem as obrigações; e (iii) a eliminação da livre concorrência, comprometendo os investimentos nacionais e estrangeiros e o desenvolvimento econômico e social.⁵⁶⁷

Gerd Willi Rothmann faz severa advertência quanto ao nefasto fenômeno da sonegação fiscal no Brasil. Para ele, de um lado, o Estado não toma medidas eficientes para enfrentar a sonegação e os crimes contra a ordem tributária. De outro lado, a sonegação chega a ser apoiada e facilitada pelos consumidores, pois sua prática contribui para a redução do preço das mercadorias, mesmo atentando contra a livre concorrência, que supostamente protege o consumidor. Ao assim proceder, o contribuinte não percebe o fato de que ele próprio irá arcar com o aumento da carga fiscal ocasionado pela sonegação que ele próprio apoiou.⁵⁶⁸

É importante destacar que a sonegação não é o único fenômeno a causar prejuízo ao erário. Conforme Gerd Willi Rothmann, o simples descumprimento das obrigações tributárias pode causar sérios danos aos cofres públicos, à livre concorrência e aos demais contribuintes.⁵⁶⁹

⁵⁶⁶ TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral und steuermoral*. In: **Akademie der Wissenschaften**, palestras, G 336, Wiesbaden, 2000, p. 17.

⁵⁶⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, sonegação e livre concorrência*. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 361.

⁵⁶⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, sonegação e livre concorrência*. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 362.

⁵⁶⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, sonegação e livre concorrência*. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 362.

Quanto aos motivos que levam à prática da sonegação fiscal, a doutrina aponta uma variedade deles, a começar pela própria índole do "*homo economicus*", sempre disposto a maximizar os ganhos e lucros, pagando o mínimo de tributos. Mas há quem reconheça que a disfuncionalidade do sistema tributário pode conduzir o empresário, sob o aspecto econômico, a um verdadeiro estado de necessidade que o impele para a prática da evasão fiscal como forma de evitar que sua empresa sucumba. Mas a ausência de conhecimento da legislação tributária pelos contribuintes também colabora com a sonegação, ainda mais quando esta legislação é extensa, complexa e frequentemente alterada, como ocorre no Brasil.⁵⁷⁰

A redução da moral fiscal configura um importante fator de estímulo à sonegação, levando o contribuinte a sonegar em legítima defesa, por presumir que os outros contribuintes fazem o mesmo. O Estado tem parcela de culpa neste fenômeno. Conforme Gerd Willi Rothmann, a moral fiscal é enfraquecida diante do comportamento de agentes estatais que levem à constatação pelos contribuintes de que o direito tributário não representa uma ordem jurídica sistemática e justa, mas um aglomerado de leis que violam o princípio da igualdade, beneficiando alguns em detrimento de outros. Isso é agravado com a aplicação inadequada das receitas arrecadadas. Conforme Rothmann, "se políticos e funcionários públicos desviam e esbanjam ou aplicam mal os recursos arrecadados, dificilmente o contribuinte atenderá aos apelos à sua moral fiscal e ao seu dever de cidadão". Associado a isso, a prática generalizada de outros delitos graves como furto, roubo e estelionato termina por comprometer a honestidade tributária, pois afasta a repulsa social à evasão fiscal que, diante de tantos delitos graves, passa a ser considerada um "delito de cavalheiros".⁵⁷¹

Há, por fim, os que motivam a prática da evasão fiscal na ausência de retorno por parte do Estado de contraprestação em bens e serviços públicos de qualidade. Isso é mais grave no tocante aos impostos, na condição de tributos que, pela sua

⁵⁷⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 363.

⁵⁷¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 364.

própria natureza, não estão vinculados diretamente a uma atuação estatal dirigida aos contribuintes.⁵⁷²

Uma vez identificados os motivos que levam à prática generalizada da sonegação fiscal, o Estado tem o dever de enfrentar e afastar aqueles motivos, garantindo segurança jurídica e justiça fiscal. Segundo Rothmann, estas são tarefas que não estão adstritas apenas ao Fisco, mas a todos os poderes do Estado. Para o autor, o uso frequente e abusivo de medidas provisórias em matéria tributária compromete a segurança jurídica. Citando Fritz Neumark, o autor destaca a necessidade urgente de uma reforma ampla e profunda da legislação tributária brasileira que, atualmente, é caracterizada por leis obscuras, complexas, contraditórias e sob constantes alterações. Por isso, destaca, é preciso tornar esta legislação economicamente mais racional e o sistema tributário socialmente mais justo.⁵⁷³

Ao se reportar especificamente ao Brasil, Gerd Willi Rothmann aponta a redução da carga tributária como medida fundamental para coibir a sonegação fiscal. Segundo ele, não se justifica uma carga fiscal em torno de 37% do PIB quando há tantas deficiências na execução de obras de infraestrutura e na prestação de serviços públicos essenciais como educação, saúde e segurança. A Alemanha, destaca o autor, tem uma carga tributária semelhante à brasileira, mas as necessidades públicas são bem atendidas naquele País.⁵⁷⁴

Como medidas legislativas para reduzir a sonegação fiscal, Gerd Willi Rothmann aponta ainda a eliminação de incentivos fiscais conjuntamente com a redução da alíquota de impostos, o que ampliaria a base da tributação, tirando os cidadãos da economia informal, uma experiência que já foi aplicada no Brasil com a criação de sistemas simplificados de tributação (Simples Federal e Simples Nacional).

⁵⁷² Nos termos do art. 3º do CTN, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 dez 2019).

⁵⁷³ apud ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 366.

⁵⁷⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 367.

Estudo elaborado pelo Banco Mundial aponta que estas simplificações da tributação, associadas à redução da carga fiscal, elevou o número de empresas registradas no setor de varejo.⁵⁷⁵

No âmbito administrativo, medidas contra a evasão fiscal estão adstritas à eficiência do Fisco na execução das leis tributárias, observados os princípios constitucionais tributários. Em defesa de mecanismos eficientes de fiscalização e controle da execução da legislação tributária, Gerd Willi Rothmann chama a atenção para o importante papel desempenhado pela extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), tributo que permitia o acesso do Fisco à movimentação das contas correntes dos contribuintes a partir dos dados fornecidos obrigatoriamente pelos bancos, sem custo para fiscalização. Todavia, embora ressalte a eficácia deste instrumento contra a sonegação fiscal, o autor vê no acesso aos dados dos contribuintes, sem interveniência do Poder Judiciário, uma ofensa aos direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal brasileira.⁵⁷⁶

6.4 Criminalização da Inadimplência Contumaz

O atual cenário das finanças públicas caracteriza-se pela existência de déficit fiscal e por uma notória escassez de recursos destinados à satisfação das necessidades públicas. Em momentos assim, o Poder Público e a própria sociedade tendem a ser mais rigorosos com a inadimplência tributária.

Além dessas graves malefícios e danos que a inadimplência pode acarretar às finanças públicas pela frustração da arrecadação, sua prática contumaz pode também afetar a estabilidade econômica, política e social do País. Ademais, por violar o princípio da livre concorrência, a inadimplência contumaz pode comprometer o bom funcionamento do mercado.

Neste contexto, importante discussão travou-se recentemente, no âmbito do Poder Judiciário, quanto à criminalização ou não da falta de recolhimento ao Fisco do ICMS próprio cobrado dos adquirentes de mercadorias e serviços, mediante

⁵⁷⁵ BANCO MUNDIAL. **Paying taxes 2008**: the global picture. Disponível em: <www.doingbusiness.org.br>. Acesso em: 31 jan. 2020.

⁵⁷⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 368-369.

repercussão econômica, fenômeno jurídico típico dos impostos indiretos, a saber, aqueles que permitem ao contribuinte de direito transferir o encargo tributário ao consumidor, que assume a condição de contribuinte de fato.

A discussão originou-se no Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o qual deu provimento ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público para afastar sentença de absolvição sumária e determinar o regular processamento de agentes que, tendo apurado e declarado em guia própria ou livros fiscais o imposto devido, não efetuaram o recolhimento do valor aos cofres públicos. A questão, posteriormente levada ao STJ, envolvia o dilema de considerar ou não conduta dos agentes como crime de apropriação indébita tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.⁵⁷⁷

A tese que tipifica a conduta como apropriação indébita tributária confere eficiente tutela penal à ordem tributária, mas gera forte resistência por parte da doutrina, que sempre viu a inadimplência tributária como algo menor, inofensivo e bem distante das condutas tipificadas como sonegação fiscal.

No julgamento do Habeas Corpus nº 399.109 – SC, a Terceira Sessão do STJ, por maioria, alinhou-se com a decisão proferida no âmbito do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, tendo negado a absolvição sumária dos pacientes, entendendo que a inadimplência contumaz configura o delito de apropriação indébita tributária. Segundo a Corte Superior, “o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade”. Entendeu o STJ que a interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado”, previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado”, previsto no mesmo dispositivo legal, deve ser compreendido nas relações tributárias relativas aos tributos indiretos, que incidem sobre o consumo, de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição,

⁵⁷⁷ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 30 dez 2019).

porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.⁵⁷⁸

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, a questão foi apreciada no bojo do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334. Para o Relator do Recurso, ministro Luís Roberto Barroso, os crimes tributários não são crimes de pouca importância e o calote impede o país de "acudir as demandas da sociedade". No seu entendimento, o ICMS não faz parte do patrimônio da empresa, que não passa de mera depositária do valor, devendo repassá-lo à Fazenda Pública.⁵⁷⁹

Em 18/12/2019, em sua composição plena, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, fixando tese no sentido de que "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".⁵⁸⁰

Ao divergir dessa tese, o ministro Marco Aurélio, em voto vencido, afirmou que considerar crime o não recolhimento de ICMS declarado é o mesmo que utilizar a ação penal para fazer as vezes de executivo fiscal. Para o referido Ministro, "O STF jamais permitiu a punição penal pela simples existência de dívida fiscal. Não cabe no caso discurso simplesmente moral a partir da sonegação, um discurso estatístico quanto ao que se deixa de recolher aos cofres públicos".⁵⁸¹

Os efeitos negativos da inadimplência tributária, especialmente quando esta inadimplência é contumaz, são incontestáveis, pois viola os princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e especialmente afronta a livre concorrência. Este entendimento está consagrado no âmbito do STF, a partir do julgamento da Ação Cautelar nº 1657-6-RJ, quando esta Corte considerou válido o cancelamento de

⁵⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. **HC nº 399.109-SC**. Rel. Min. ROGERIO SCHIETTI CRUZ, julg. 22/08/2018, DJe: 31/08/2018.

⁵⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RHC nº 163.334-RS**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 18/12/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 30 dez 2019.

⁵⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RHC nº 163.334-RS**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 18/12/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 30 dez 2019.

⁵⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RHC nº 163.334-RS**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 18/12/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 30 dez 2019.

registro especial de funcionamento de empresa que se utilizava da prática reiterada e contumaz do não recolhimento sistemático dos tributos como estratégia empresarial, com o nítido propósito de se beneficiar de vantagens competitivas indevidas.⁵⁸²

Com essa decisão, o STF sinaliza posição mais abrandada na jurisprudência que havia se formado com relação à proibição das sanções políticas tributárias.

A inadimplência contumaz é uma preocupação de todas as esferas políticas. No intuito de enfrentar a questão, o Poder Executivo Federal encaminhou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 1.646/2019, com o qual pretende estabelecer medidas de combate ao devedor contumaz e fortalecer a cobrança da dívida ativa.⁵⁸³

⁵⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC 1657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 31.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁸³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.646**, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=ED1E7CAC7E637F5E0199BA0CBB9BFCB9.proposicoesWebExterno1?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019>. Acesso em: 4 set. 2019.

CAPÍTULO 4 – INEFETIVIDADE DA AÇÃO EXECUÇÃO FISCAL COMO VIA ÚNICA DE COBRANÇA E LEGITIMIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS

A ação de execução fiscal regida pela Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal - LEF), com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, é o instrumento ordinário de cobrança dos créditos pertencentes à União, aos estados-membros, ao Distrito Federal e aos municípios, a ainda às suas autarquias e fundações.⁵⁸⁴ Todavia, este instrumento tradicional de cobrança não vem atendendo às expectativas de efetividade que dele se espera.

Na prática, em que pesem as resistências da doutrina e as restrições contidas na retórica da jurisprudência brasileira, ainda que se mantenha como principal via de cobrança, a ação de execução fiscal não é mais a única, pois outros meios alternativos são empregados cada vez mais com esse mister.

A execução fiscal nunca foi o único meio de cobrança. Conforme aduz Bernardo Ribeiro de Moraes, mesmo na esfera judicial, ao lado da ação executiva, a cobrança dos créditos públicos pode também ser efetuada por meio de ação ordinária de cobrança, quando não estejam presentes os requisitos exigidos para a ação executiva.⁵⁸⁵

Ademais, diante da inefetividade da ação de execução fiscal, surgiram medidas extrajudiciais como vias alternativas de cobrança, contrariando os que defendem a ação de execução fiscal como instrumento exclusivo de cobrança, argumento que utilizam para se oporem às sanções políticas. A doutrina majoritária brasileira, com suporte no discurso da jurisprudência, tem rejeitado as medidas que favorecem a atividade arrecadatória, notadamente aquelas que possam caracterizar-se como meios indiretos de cobrança.

⁵⁸⁴ Assim dispõe a Lei de Execução Fiscal: “Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.” (BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 19 jul. 2018).

⁵⁸⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Dívida ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 159.

Este discurso, ainda que dissociado da prática, está também presente na jurisprudência brasileira. Em decisão monocrática proferida em 15.09.2006 no RE nº 491.336-RS, o Ministro Celso de Mello ressalta:

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles - e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional - constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.⁵⁸⁶

A ideia acima, de que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais, favorece o argumento que aponta a ação executiva como meio exclusivo de cobrança dos créditos públicos, único que satisfaria as exigências do devido processo legal.

Todavia, são exatamente as vias alternativas e os meios indiretos que têm conferido efetividade à cobrança dos créditos públicos. Entre eles, estão as sanções não pecuniárias, medidas ordenatórias e outras restrições de direitos frequentemente contestadas sob o pretexto de que configuram sanções políticas. Estas contestações encontram eco no discurso do STF que, tendo sido forjado há quase um século, ainda persiste nos debates e decisões daquela Corte, muito embora a prática já não seja a mesma, pois inúmeras medidas restritivas de direitos com propósitos nitidamente arrecadatórios passaram a ser admitidas, apesar da persistente retórica.

A resistência aos novos meios de cobrança fundamenta-se, entre outros argumentos, no fato de que as restrições de direitos com intuito arrecadatório

⁵⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 491.336-RS**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 15/09/2006, DJ: 02.10.2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28RE+491336%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/uvnsyp4>>. Acesso em: 28 jan. 2020.

violariam o devido processo legal, que somente seria atendido por meio da ação de execução fiscal.

A tese da execução fiscal como instrumento exclusivo de cobrança foi acolhida no Plenário do STF, desde o início das discussões sobre as sanções políticas. Em 1962, no Recurso de Mandado de Segurança nº 9.698-Guanabara, o STF considerou ilícita a medida administrativa de interdição de estabelecimento comercial, efetuada com o propósito de compelir o contribuinte ao pagamento de impostos e multas. Do voto do Ministro Henrique D'Ávila, colhe-se o seguinte excerto:

Ora, a Prefeitura do antigo Distrito Federal – hoje do Estado da Guanabara – dispõe de meio regular e adequado para a cobrança da dívida, que é o executivo fiscal. O que não é lícito, por constituir procedimento contrário à lei e ao estado de direito em que vivemos, é a drástica: – interdição das atividades da impetrante.⁵⁸⁷

Em que pese o acórdão referir-se ao “procedimento contrário à lei e ao estado de direito”, convém destacar que a referida medida tinha previsão na lei, já que consubstanciada no Decreto-lei nº 5, de 13/11/1937, ato normativo editado pelo Poder Executivo com força de lei. Portanto, a questão estava jungida ao plano da constitucionalidade e não ao plano da legalidade.

Na prática, o dogma que se formou em torno da execução fiscal como meio único de cobrança já está superado. A necessidade de se criar, com muita frequência, meios extrajudiciais de cobrança para aumentar a efetividade da arrecadação, levou a progressivas alterações, primeiramente nas decisões e, mais recentemente, até mesmo no discurso do STF sobre esta questão. No julgamento da ADI nº 5.135-DF, entendeu aquela Corte que “o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA”.⁵⁸⁸

A máxima de que os direitos fundamentais não são absolutos tem sido cada vez mais testada nas questões que envolvem as sanções políticas tributárias.

⁵⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

Tradicionalmente, o STF vinha reiterando posicionamento firmado em 1967 no sentido de que “não é lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito”, entendendo que essas restrições configuravam sanções políticas e, portanto, seriam inconstitucionais.⁵⁸⁹

Todavia, conforme já analisado neste estudo, a partir do julgamento da Ação Cautelar nº 1.657-RJ, o STF reconheceu a validade da cassação de registro especial para fabricação e comercialização de cigarros. Embora o STF tenha se fundamentado no fato de que a medida não se dera exclusivamente com finalidade de arrecadar tributos, pois visava também a coibir a prática sistemática de violação da livre concorrência, o fato é que o cancelamento do registro havia sido efetuado pela Receita Federal, em razão do descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias.⁵⁹⁰

Seja como for, a decisão acima representou importante avanço na discussão sobre a validade das sanções políticas tributárias. No julgamento da ADI nº 5.135-DF, o STF destacou que o protesto extrajudicial de certidão da dívida ativa é uma medida de cobrança mais eficiente que a execução fiscal e não viola o devido processo legal. Para o Relator da ação, Ministro Roberto Barroso, o fato de existir uma via de cobrança judicial das dívidas da Fazenda Pública não significa que esta via tenha que ser única nem exclusiva. Ressaltou também que o protesto é meio menos invasivo da esfera de direitos do devedor que a própria execução fiscal, a qual tem o objetivo de expropriar bens do devedor através da penhora e subsequente leilão, ou mesmo efetuar o bloqueio de valores por meio do sistema Bacen Jud.⁵⁹¹

É curiosa a relutância dos contribuintes em aceitar, como meio de cobrança, restrições de direitos que são menos gravosas ao patrimônio do devedor quando

⁵⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.045-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 11.12.1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160195>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁵⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC nº 1.657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 25.09.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em: 5 nov. 2019.

⁵⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

comparadas com via executiva tradicional. Na execução fiscal, o objetivo é expropriar bens do patrimônio do devedor para levá-los à alienação compulsória, enquanto as vias alternativas se caracterizam como restrições menores e transitórias, ainda que causem algum embaraço ao crédito e aos negócios do devedor, pois, do contrário, não teriam qualquer eficácia.

Muito embora a rejeição dos meios alternativos de cobrança seja reforçada por uma concepção extremada de liberdade individual que impõe maior limite ao Estado, na verdade a rejeição parece não está relacionada exclusivamente com a violação dos direitos fundamentais, mas com a ineficiência do processo de execução fiscal.

Os devedores preferem a ação de execução fiscal como meio único de cobrança por uma razão muito óbvia: é bem conveniente ter a dívida cobrada por um processo lento, ineficiente e que não funcione, pois, em um sistema assim, o pagamento pode ser procrastinado por muito tempo, possibilitando o esvaziamento patrimonial do devedor ou mesmo ocasionando a consumação da prescrição intercorrente, com a perda integral do crédito público.⁵⁹²

A resistência aos novos meios arrecadatórios é diretamente proporcional à sua efetividade na recuperação dos créditos públicos. Estes novos meios se legitimam exatamente por conferir maior efetividade às atividades de arrecadação, atendendo ao imperativo da justiça fiscal.

Não há fundamentos constitucional ou legal que proíbam o emprego dos meios extrajudiciais de cobrança. A rejeição é mais o resultado de uma cultura hipergarantista dos direitos fundamentais que se consolidou na jurisprudência do STF, no período de redemocratização que sucedeu ao período de exceção da Era Vargas. Neste cenário, a doutrina apropriou-se do contexto político-ditatorial daquele momento histórico para fundamentar sua contestação às medidas extrajudiciais de cobrança. Na verdade, conforme já demonstrado neste trabalho, a origem normativa das sanções políticas é anterior ao regime de exceção.

⁵⁹² Segundo os relatórios PGFN em Números, o percentual anual de recuperação da Dívida Ativa da União não chega ao patamar de 2% do estoque desta dívida, que aumenta a cada ano. Os relatórios de 2014 a 2019, com dados referentes ao período de 2013 a 2018, estão disponíveis em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

1 TRIBUTO COMO BASE DO FINANCIAMENTO DO ESTADO SOCIAL

O financiamento do Estado passou por significativas transformações ao longo de sua evolução histórica. Desde o modelo de Estado Absoluto (séculos XV a XVIII), passando pelo Estado Liberal (séculos XVIII e XIX) e chegando ao Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*) a partir do século XX, a imposição tributária sofreu profundas transformações no que tange à relação entre o Estado e o contribuinte. Na verdade, ela deixou de ser relação de poder para assumir os contornos de uma relação de direito. Mudanças significativas houve também no tocante ao volume de recursos transferidos dos particulares para o Estado, com a ampliação progressiva das despesas públicas nos três modelos de Estado.

A eliminação dos privilégios da nobreza e do clero levou à superação do Estado Patrimonial, dando lugar a uma nova Economia, onde os impostos passam a preponderar entre as fontes de ingressos públicos. No Estado Patrimonial, que coincide em parte com o período do Estado Absoluto, a base de financiamento recaía sobre as receitas patrimoniais do próprio príncipe, cujo patrimônio se confundia com o patrimônio do Estado. Neste modelo, tenha o Estado viés liberal ou social, a legitimidade da imposição tributária estava na garantia do direito de propriedade, da livre iniciativa e das liberdades econômicas e profissionais. Como aduz Ricardo Lobo Torres, o imposto, como um dever fundamental, surgiu no espaço aberto pelas liberdades fundamentais e passou a ser o instrumento de garantia das liberdades econômicas e profissionais, embora sua cobrança fosse também limitada por essas liberdades.⁵⁹³

A grande virada ocorreria no início do Século XX, com o surgimento do Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*). Neste novo modelo, houve verdadeira transformação no conceito de imposto, pois a liberdade cedeu espaço para as ideias de justiça tributária e de proteção social. Nesse cenário, sob a influência do positivismo utilitarista de Stuart Mill, a ideia de igual sacrifício na tributação estava associada à de utilidade marginal do capital, significando que uma riqueza individual maior

⁵⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 38

correspondia a uma menor utilidade para seu detentor, conferindo relevo ao princípio da progressividade, que ganhou elevado grau nas décadas de 1960 e 1970.⁵⁹⁴

No final do Século XX e início do Século XXI, com o fortalecimento do princípio democrático e a ascensão do pós-positivismo, o Estado Social de Direito ganhou contorno de Estado Democrático de Direito ou Estado da Sociedade de Risco. E o imposto retomou seu antigo matiz de preço da liberdade, estando agora mesclado com a ideia de benefício e legitimado, dentre outros, pelos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da concorrência, da eficiência, da simplificação e da economicidade.⁵⁹⁵

Essa linha evolutiva do Estado e do papel que ele desempenha em cada fase dessa evolução histórica e a importância que os tributos possuem como meio de financiamento do Estado não podem ser ignoradas quando se analisa os instrumentos de arrecadação. O alto custo dos direitos sociais garantidos pelo Estado brasileiro, o valor da solidariedade encampado pela Constituição Federal, o pagamento de tributos como dever fundamental e a ideia de tributação como preço da liberdade, especialmente das liberdades econômicas, são elementos que não podem ficar de fora da análise dos mecanismos disponibilizados ao Poder Público para o exercício de suas atividades arrecadatórias.

1.1 Estado Social e Custo dos Direitos

A preocupação com o custo dos direitos está bem presente em importante obra de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein. Para estes autores, "os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos".⁵⁹⁶

A posição dos autores nessa obra pode ser resumida em expressões como: "todos os direitos têm custo"; "tanto o direito ao bem-estar social quanto o direito à

⁵⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 39.

⁵⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 40.

⁵⁹⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 13.

propriedade privada custam dinheiro para o público"; ou ainda, "todos os direitos impõem exigências ao tesouro público". O custo desses direitos é aqui compreendido no sentido de custo orçamentário e os direitos concebidos como interesses protegidos por instrumentos disponibilizados pelo Estado.⁵⁹⁷

Na visão dos citados autores, embora não seja facilmente percebido, "os direitos e liberdades dependem de uma ação vigorosa do Estado". Sem governo eficaz, os cidadãos sequer seriam capazes de gozar de seus bens particulares.⁵⁹⁸

Levando em consideração a natureza, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein classificam duas categorias de direitos - direitos morais e direitos jurídicos –, as quais não se contradizem, mas se complementam. Os direitos somente ganham eficácia quando são protegidos pela ordem jurídica, pois sua defesa reclama a força do Direito, sendo em regra garantidos por um sistema judiciário operante e dotado de recursos financeiros suficientes. Onde não há governo capaz de tributar e de proporcionar remédio eficaz, os indivíduos não têm direitos jurídicos, pois estes exigem custo orçamentário.⁵⁹⁹

É falsa a disseminada premissa de que os direitos mais fundamentais podem ser usufruídos sem custo algum ou que estes custos sejam ocultos. Não é difícil perceber que a garantia de um julgamento pelo Tribunal do Júri acarreta um custo orçamentário para o Poder Público.⁶⁰⁰

Da mesma forma, há custos substanciais para o Estado quando este garante direitos como: (i) indenização por desapropriação; (ii) recursos nas causas penais, os quais exigem a criação de tribunais recursais financiados com dinheiro público; (iii) garantia de ações de reparação por danos movidas contra governos locais, que

⁵⁹⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 14.

⁵⁹⁸ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 13.

⁵⁹⁹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 14-17.

⁶⁰⁰ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 21.

drenam milhões de dólares dos orçamentos locais; e ainda (iv) os gastos estatais com os sistemas de defensoria pública para os pobres.⁶⁰¹

Os custos orçamentários não podem ficar de lado nas considerações e fundamentações dos juízes e tribunais ao decidirem causas que envolvam recursos de grande monta. A doutrina denomina de consequencialismo este tipo de argumento. Seja como for, a ideia de um Direito aplicado sem consideração das outras realidades envolvidas na questão – notadamente no que tange aos aspectos econômicos – está cada vez mais superada. Uma prova disso é a importância cada vez maior de disciplinas ou movimentos como a Análise Econômica do Direito (AED) ou Direito e Economia (*Law and Economics*), sem falar dos argumentos consequencialistas que permeiam a jurisprudência dos tribunais brasileiros, notadamente nas causas que envolvam os ramos do direito econômico, financeiro e tributário.

Nos Estados Unidos, os tribunais rotineiramente levam em conta os gastos orçamentários ao decidirem questões que envolvam o reconhecimento de direitos. Como destacam Stephen Holmes e Cass R Sunstein, em 1976, ao discutir as salvaguardas processuais exigidas pela garantia do devido processo legal, a Suprema Corte assim se pronunciou:

O interesse do Estado, e portanto do público, de conservar os recursos fiscais e administrativos, que são escassos, é um fator a ser levado em consideração. Em algum momento, o benefício de uma salvaguarda adicional para o indivíduo afetado pelo ato administrativo e para a sociedade – em matéria de aumento da garantia de que o ato administrativo em questão seja justo – será superado pelo custo. Um dado significativo é que o custo de proteger aqueles que um processo administrativo preliminar identifica como possivelmente não qualificados poderá, no fim, sair do bolso dos qualificados, visto que os recursos disponíveis para qualquer programa de bem-estar social não são ilimitados.⁶⁰²

A ideia de que os direitos têm custo e os recursos são limitados impõe uma dupla responsabilidade ao Estado, uma do lado das despesas, e outra do lado das receitas. A primeira está relacionada à garantia e à regulamentação dos direitos, de tal forma que as limitações orçamentárias sejam consideradas. A segunda

⁶⁰¹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 21-22.

⁶⁰² HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 24.

responsabilidade do Estado relaciona-se com a exigência tributária que, da instituição até à arrecadação, deve ser tratada como dever fundamental do contribuinte.

1.2 Estado Social Tributário Brasileiro

O Brasil assume o caráter de Estado Social Fiscal ou Estado Social Tributário. Conforme José Casalta Nabais, o Estado Fiscal é o modelo que atualmente predomina na generalidade dos Estados contemporâneos e cuja designação surgiu no contexto da Primeira Guerra Mundial, com a necessidade de recursos para solução dos problemas financeiros enfrentados em decorrência da guerra. Neste modelo de Estado, as “necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”. Nisto o modelo atual se diferencia do Estado absolutista do Iluminismo, no qual predominavam, de um lado, como suporte financeiro, receitas patrimoniais decorrentes da exploração de sua propriedade; e, de outro lado, rendimentos decorrentes de atividade comerciais e industriais por ele desenvolvidas.⁶⁰³

Para Ricardo Lobo Torres, o Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos. Estes, como categoria principal dos tributos, tiveram sua importância ampliada com o surgimento do liberalismo e a separação entre o Estado e a Economia. Neste cenário, os tributos passaram a representar o preço da liberdade, sendo também expressão da cidadania.⁶⁰⁴

Como Estado Tributário, o Brasil tem sua base de financiamento concentrada na arrecadação dos tributos e não em receitas originárias que são típicas dos Estados Patrimoniais. Outra forma de financiamento do Estado consiste no monopólio da atividade econômica, que é próprio dos regimes socialistas. No Estado fiscal, as esferas política e econômica foram separadas, prevalecendo o princípio da livre iniciativa, com ampla liberdade para o exercício das atividades econômicas, que são exercidas preponderantemente pelos particulares, restando ao Estado uma atuação meramente subsidiária. No Brasil, este modelo está consagrado no art. 173 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

⁶⁰³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. Dever fundamental, Almedina, 2004, p. 191-193.

⁶⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 36-37

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.⁶⁰⁵

Nos Estados Tributários, tenham eles viés liberal ou viés social, a tributação é o preço que a sociedade paga em troca de segurança e de liberdade econômica. Este modelo consolidou-se no final do Século XVIII e por todo o Século XIX com o Estado Liberal e aprofundou-se mais ainda no Século XX, com o surgimento do Estado Social, que passou a assumir novas necessidades coletivas e muitas outras incumbências, acarretando uma considerável expansão das despesas públicas.

O Brasil caracteriza-se como Estado Tributário, estando sua ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por finalidade assegurar a todos uma existência digna, observando os ditames da justiça social, conforme preceitua o art. 170, da Constituição Federal.

A ordem econômica nacional é guiada pelo princípio da subsidiariedade, que tem a não intervenção direta como regra, garantindo aos particulares a liberdade para explorar as atividades econômicas. Ou seja, a intervenção direta do Estado no domínio econômico é excepcional e deve respeitar os pressupostos e os requisitos constitucionais.⁶⁰⁶

Como Estado Tributário, o Brasil tem as receitas tributárias como principal base de financiamento e custeio das despesas públicas. Nesse modelo, a arrecadação tributária assume grande relevo e torna-se imprescindível para garantir o funcionamento do Estado e a realização de importantes políticas públicas.

Segundo Leandro Paulsen, “a tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade. É por meio das receitas tributárias que são

⁶⁰⁵ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 3 jul. 2018.

⁶⁰⁶ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 22 jan 2019.

viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo”.⁶⁰⁷

As restrições levantadas pela doutrina e pela jurisprudência com relação ao emprego de meios alternativos de cobrança não encontram guarida no presente trabalho, no qual se procura demonstrar a compatibilidade desses meios com a ordem jurídica estabelecida.

Dentro dos fundamentos e limites do poder administrativo sancionador, há espaço para a legítima diversificação dos meios de recuperação dos créditos públicos, mormente quando se compreende a tributação como instrumento a serviço da sociedade e do Estado.

1.3 Solidariedade Social na Tributação

A imposição tributária teve origem na conquista dos povos inimigos e, de início, apresentava-se como uma relação tipicamente de poder, onde imperava a força, e não uma relação de direito, como sucede atualmente.

A partir da Revolução Francesa, com o fim do Estado Absoluto e o surgimento do Estado de Direito, a tributação assumiu a feição de relação jurídica, na qual o próprio Estado está limitado quando exerce o poder de tributar, submetendo-se à lei e à jurisdição por ele próprio estabelecidas e comprometendo-se com a garantia dos direitos fundamentais.

Conforme Marco Aurélio Greco, o direito tributário está situado no entorno de uma tensão entre a autoridade estatal e a liberdade individual. O Estado de Direito prestigia a autoridade estatal, mas, ao mesmo tempo, também a limita em prol das garantias deferidas ao indivíduo.⁶⁰⁸

A tributação se legitima quando, através dela, o Estado busca os objetivos de interesse comum da sociedade civil. Este é o fundamento último da tributação, que se baseia na ideia de solidariedade e de coesão social. O fundamento do tributo não

⁶⁰⁷ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

⁶⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 171.

reside no poder do Estado, mas no dever social e cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada.⁶⁰⁹

Para Marco Aurélio Greco, ao invés do poder de tributar, o Estado está investido mesmo é de uma função de tributar que não se legitima pela investidura, mas pelo desempenho. A tributação deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e compatível com a realidade à qual se aplica. O interesse arrecadatório e os poderes da fiscalização constituem interesse secundário que depende do interesse primário de busca dos objetivos constitucionais. A instituição e a cobrança dos tributos, assim como a aplicação dos recursos arrecadados, devem estar em sintonia com as políticas públicas que as justificam.⁶¹⁰

Contribuir para despesas públicas constitui um desdobramento da cidadania em sentido amplo, que não se resume ao exercício de voltar e ser voltado, mas compreende a perspectiva da solidariedade social.⁶¹¹

Nas lições de Marco Aurélio Greco, um importante passo a ser dado pelo Brasil na busca do equilíbrio da relação fisco-contribuinte é a superação da ideia de tributo como expressão de um poder e conceber a tributação como exercício de uma atividade ou como desempenho de uma função. Com isto, desloca-se a sociedade civil da posição de mera destinatária de recursos, submetida ao poder formal, para investi-la no protagonismo positivo do fenômeno tributário enquanto função.⁶¹²

1.4 Dever Fundamental de Pagar Tributo

A solidariedade é o valor constitucional que encabeça o elenco dos objetivos da República Federativa do Brasil de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

⁶⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

⁶¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174-175.

⁶¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 176.

⁶¹² GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 176.

Ao lado deste, o Brasil visa ainda: (i) a garantia do desenvolvimento nacional; (ii) a erradicação da pobreza e da marginalização; (iii) a redução das desigualdades sociais e regionais; e (iv) a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação⁶¹³

Mas o cumprimento desses objetivos exige investimentos de grande monta, oferecimento de variados serviços públicos à população e realização de políticas públicas que demandam vultosa soma de receitas financeiras. Em sua quase totalidade, as receitas financeiras do Estado provêm da arrecadação tributária. Apenas uma pequena parcela resulta da arrecadação de multas e das receitas originárias. Enfim, a tributação – notadamente aquela proveniente dos impostos – é o instrumento de que se utiliza o Estado para o custeio e os investimentos públicos.

Através da cobrança de impostos, o Estado não só propicia os meios financeiros necessários ao custeio de políticas públicas, que atendam às camadas sociais de menor poder econômico, como também, por meio das funções alocativa e distributiva, o Estado transfere renda dos setores economicamente mais aquinhoados para os segmentos sociais menos favorecidos, minimizando as desigualdades sociais e promovendo justiça social e fiscal.

Conforme Alessandro Mendes Cardoso, deve-se afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos, pois, na verdade, a tributação é condição inafastável para a garantia e a efetividade tanto dos direitos individuais quanto dos direitos sociais. Para o autor, no Estado Democrático de Direito, o dever de recolher tributos está solidamente fundado no princípio da solidariedade social.⁶¹⁴

O pagamento de tributos constitui um dever fundamental que se contrapõe aos direitos fundamentais inerentes à cidadania fiscal. José Casalta Nabais, autor de obra expressiva sobre os direitos fundamentais, apresenta estes deveres como uma categoria jurídica correlata aos direitos fundamentais. Para ele, trata-se de deveres

⁶¹³ É o que estabelece o art. 3º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 2 ago. 2018).

⁶¹⁴ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195.

do homem e do cidadão com especial significado para a comunidade que pode exigí-los e caracterizam-se como posições jurídicas passivas, autônomas, subjetivas, individuais, universais, permanentes e essenciais.⁶¹⁵

Na Constituição da República Portuguesa, o dever fundamental de pagar impostos está enunciado de forma negativa. Dispõe a referida Carta Magna, no art. 103, que: “3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não haja sido criado nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.⁶¹⁶

Os tributos são tão antigos quanto a própria civilização humana. Para Oliver Holmes, tributo é o preço que se paga por uma sociedade civilizada.⁶¹⁷ Na concepção contratualista clássica, defendida com variações por Hobbes, Locke e Rousseau, a sociedade é o resultado de um contrato social tácito no qual os indivíduos renunciaram parte da liberdade para constituir uma autoridade central sobre todos, de modo a proteger e garantir a outra parcela de liberdade individual não renunciada. Essa autoridade central é o Estado, a quem foi concedido o monopólio da força, que é exercida através do Direito.⁶¹⁸

Segundo a teoria econômica clássica, quando os indivíduos agem de forma racional, buscando seus próprios interesses, eles terminam por contemplar os interesses de toda a sociedade. Nas palavras de Adam Smith:

Não é da bondade do homem do talho, do cervejeiro ou do padeiro que podemos esperar o nosso jantar, mas da consideração em que eles têm pelo seu próprio interesse. Apelamos, não para sua humanidade, mas para o seu

⁶¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina: Coimbra, 1998, p. 64.

⁶¹⁶ PORTUGAL. Assembleia da República. **Constituição da república portuguesa**. VII revisão constitucional (2005). Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 14 jan. 2020.

⁶¹⁷ Esta frase encontra-se esculpida no pórtico do prédio da Receita Federal Norte-Americana, em Washington.

⁶¹⁸ Para Jacques Derrida, um dos principais teóricos do desconstrutivismo, o Direito é uma força autorizada que tem aplicação justificada. Não há Direito sem força, quer seja esta direta ou não, física ou simbólica, exterior ou interior, brutal ou sutil, coercitiva ou reguladora (DERRIDA, Jacques. **A força da lei**: o fundamento místico da autoridade. Tradução Leyla Perrone-Moisés. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 7-9).

egoísmo, e nunca lhes falamos de nossas necessidades, mas das vantagens deles".⁶¹⁹

Esta teoria de Adam Smith mostrou-se falha diante da existência de bens públicos, os quais, pelo uso não rival e por não serem excludentes, deixam de ser produzidos de forma eficiente pelo mercado, constituindo o que se denomina de falhas de mercado. Em situações como esta, mesmo a doutrina liberal admite que o Estado intervenha na ordem econômica. Ao assumir a responsabilidade pelo fornecimento dos bens públicos, o Estado se remunera mediante a criação e a arrecadação de tributos, especialmente dos impostos. Por isso, o pagamento dos tributos deve se qualificar como um dever fundamental, pois tem como contraprestação o fornecimento de bens públicos que atendem a todo o conjunto da sociedade.

O oportunismo que se revela no comportamento de não pagar o tributo é uma decisão racional do ponto de vista individual, pois maximiza a utilidade do contribuinte mediante os incentivos gerais recebidos; porém, do ponto de vista da coletividade, é uma prática nociva, não se aplicando, nessa hipótese, a teoria de Smith.

Outra teoria que analisa o comportamento individual e suas consequências é a teoria dos jogos, presente nas situações em que o agir do indivíduo não é apenas racional, mas também estratégico, ou seja, quando a escolha de um indivíduo depende da escolha de outro indivíduo.

John Nash, Nobel de Economia de 1994, formulou a teoria dos jogos em 1950, na sua tese de doutorado. Se para Smith o melhor para o indivíduo é também o melhor para a sociedade, para John Nash isso não ocorre em determinadas situações estratégicas, como restou demonstrado no dilema de dois prisioneiros suspeitos que, diante da insuficiência de prova para a condenação de ambos, a polícia oferece a ambos, separadamente, o seguinte acordo: (i) se um prisioneiro confessar, testemunhando contra o outro, o que confessou sai livre e o outro, permanecendo em silêncio, cumpre 10 anos de prisão; (ii) se ambos confessarem, traíndo o comparsa, responde cada um por 5 anos de prisão; e se ambos ficarem em silêncio, serão condenados a 6 meses de prisão cada um. Pelo equilíbrio de Nash, diante da incerteza de cada prisioneiro sobre a escolha do outro, a melhor estratégia seria confessar e

⁶¹⁹ SMITH, Adams. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian. v. 2, 1989, p. 95.

testemunhar contra o outro, resultando em cinco anos de prisão para cada um, pois se trata de jogo não cooperativo.⁶²⁰

1.5 Tributo como Pressuposto de Liberdade

A liberdade conferida pelo Estado Fiscal aos particulares, notadamente a liberdade econômica, tem como contrapartida a exigência dos tributos, pois nesse modelo de Estado as fontes de receitas permanentes não mais provêm da exploração do próprio patrimônio, tampouco se permite ao Estado o monopólio da exploração econômica. Adota-se, portanto, a expropriação, sob forma de tributo, de uma parcela das riquezas dos particulares, as quais são carregadas ao Estado para satisfação das necessidades públicas. Este é o preço da liberdade de iniciativa.

A concepção de tributo como preço da liberdade foi assim destacada por Ricardo Lobo Torres:

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributos: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.⁶²¹

Essa nova ordem jurídica estabelecida a partir do Estado Liberal burguês então vigente no século XVIII, evoluiu, a partir do século XX, para o Estado Democrático Social de Direito, que encampou novas necessidades públicas relacionadas às áreas de previdência, saúde e educação, resultando numa expansão significativa das despesas pública, que passaram a exigir um grande incremento na arrecadação de receitas públicas para fazer face às crescentes demandas por serviços públicos.

No atual estágio de evolução, as receitas tributárias são imprescindíveis à própria existência do Estado, sendo injustificáveis, nesse modelo de Estado, ideias libertárias e anarcocapitalistas. O libertarismo é uma corrente de pensamento ligada à Filosofia Política que se caracteriza por uma radical oposição à ação coercitiva do Estado, notadamente aquela atividade relacionada à arrecadação dos tributos. Para os adeptos dessa teoria, a liberdade e a autonomia do indivíduo devem ser concebidas

⁶²⁰ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 251.

⁶²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3 vol. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3.

de forma quase absoluta. Para essa corrente doutrinária, a legitimidade do Estado ao disciplinar a conduta das pessoas estaria limitada às regras essenciais e indispensáveis à garantia da própria liberdade e nada mais que isso.

Para Robert Nozick, o pensamento libertário representa um regresso ao estado de natureza concebido por John Locke, no qual o indivíduo encontra-se num estado de liberdade perfeita para organizar seus atos e dispor de seus bens e pessoas como julgar conveniente, dentro dos limites da lei da natureza, sem pedir licença nem depender da vontade de outrem.⁶²²

O anarcocapitalismo ou anarcoliberalismo consiste na filosofia política que defende a eliminação completa do Estado e o empoderamento do indivíduo, que passa a desfrutar de verdadeira soberania individual concernente ao livre mercado e à propriedade privada.

2 EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL E EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

As discussões que surgiram em torno das sanções políticas lá por meados do século passado, como reprovação às medidas indiretas ou alternativas de cobrança praticadas pela Administração Pública, embora adotem a restrição dos direitos fundamentais como pano de fundo – mesmo sabendo que estes direitos não são absolutos – têm como motivos reais a ampla rejeição da comunidade jurídica brasileira ao modelo de execução fiscal administrativa. Assim, firmou-se, na doutrina e na jurisprudência brasileira, a teoria de que não pode a Administração Pública utilizar-se de medidas indiretas, oblíquas ou transversas com a finalidade de cobrar seus créditos, devendo respeitar o devido processo legal, que somente se materializa por meio da ação de execução fiscal em sua modalidade judicial.

Ao fim e ao cabo, a resistência sempre foi contra a execução fiscal administrativa. Isso ficou evidenciado em ferrenha oposição que sempre se levantou – e com êxito – contra quaisquer tentativas de desjudicialização do processo de execução fiscal. Há um fascínio da comunidade jurídica brasileira pelo modelo judicial de execução fiscal e a razão pode estar no fato de este modelo supostamente oferecer mais garantia ao contribuinte. Todavia, o modelo não mais atende minimamente aos

⁶²² NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 25.

anseios dos credores públicos. A antiga máxima de que somente a ação de execução fiscal contempla os postulados do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório ainda ecoa muito forte na doutrina brasileira. Mas, analisada em seus diversos ângulos, a inefetividade da atividade arrecadatória causa prejuízos não apenas com relação à prestação dos serviços públicos e à equânime distribuição dos encargos públicos, mas também com relação ao próprio mercado, na medida em que a livre concorrência resta também violada.

Por outro lado, se o atual modelo de execução fiscal judicial não atende aos interesses dos credores, contempla muito bem os interesses da outra parte dessa relação, notadamente os devedores contumazes. Ou seja, numa relação bilateral, sempre que alguém perde, outro ganha. Por isso mesmo, a maioria dos países do mundo adota modelo diverso de execução, predominando a execução administrativa, estando o modelo brasileiro em desalinho com as experiências estrangeiras.

As medidas extrajudiciais de cobrança introduzidas pelo Poder Público, em meados do século XX, e rejeitadas pela doutrina e em parte pela jurisprudência, sob o argumento de que configuravam sanções políticas, foram e continuam sendo a forma encontrada pelo Estado para contornar a inefetividade do modelo tradicional de cobrança materializado através da ação judicial de execução fiscal.

Todas as tentativas de introduzir no Brasil o modelo de execução fiscal administrativa foram frustradas diante de fortes e incontornáveis resistências da comunidade jurídica.

Em 2007, foi apresentado à Câmara Federal o Projeto de Lei nº 2.412/2007, de autoria do deputado Regis Fernandes de Oliveira, que dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias e fundações públicas. Para tanto, o referido Projeto define critérios para o processamento administrativo das execuções fiscais, com a revogação da atual Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980) e a alteração da Lei nº 8.397/1992. Tendo já decorrido mais de uma década, o referido Projeto teve pouco avanço.

Destino semelhante teve também o Projeto de Lei nº 5.080/2009, de iniciativa do Poder Executivo Federal, que também prevê a mudança do modelo de execução fiscal, transferindo-a da esfera judicial para a esfera administrativa.

Na contramão desses projetos, foi também apresentado o Projeto de Lei nº 1.575/2015, de iniciativa da Deputada Federal Dorinha Seabra Rezende (DEM/TO), o qual, ao se voltar para a alteração do rito dos embargos do devedor, mostra-se ainda mais leniente com estes na medida em que possibilitará a defesa do executado sem qualquer exigência de garantia do juízo.

A justificativa para a proposição do último Projeto está no fato de que a exigência de garantia do juízo impede o exercício pleno do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, por parte de quem não dispõe de bens suficientes para fazer frente ao valor da execução, pois a exceção de pré-executividade, segundo a jurisprudência consolidada, não admite produção de prova, sendo demasiadamente estreita para atender o escopo da defesa inicial do executado. Todavia, ao privilegiar quem não dispõe de bens para garantir a execução, a sociedade pode sofrer prejuízo, com o perecimento do crédito exequendo, pois, sem bens, não há o que executar.

2.1 Execução Fiscal no Direito Estrangeiro

O Brasil adota o modelo de execução fiscal judicial, mas esta não é a realidade da maioria dos países. A respeito disso, Arnaldo Godoy fez importante apanhado das principais experiências estrangeiras, quando constatou que a maioria dos países pesquisados adotam modelos de execução exclusivamente administrativos ou mistos. Nestes últimos, uma etapa se desenvolve no âmbito da Administração e outra etapa tramita na esfera judicial.⁶²³

Na execução fiscal administrativa ou auto executoriedade, a Administração Pública assume a prerrogativa de, por meios próprios, efetuar a cobrança dos créditos públicos, mesmo quando o devedor se opõe a essa cobrança, ou seja, a cobrança é efetuada compulsoriamente, sem qualquer interveniência do Poder Judiciário. A maioria dos países analisados por Arnaldo Godoy adotam modelo de execução que

⁶²³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

tramita essencialmente no âmbito da Administração, só sendo remetida ao Poder Judiciário em casos excepcionais, como na interposição de embargos ou de outra oposição por parte do devedor.⁶²⁴

Ainda que sucinta, a descrição feita pelo autor em referência sobre as experiências de outros países evidencia a nítida desarmonia da experiência brasileira nessa matéria, pois, enquanto aqui se adota o modelo judicial, predominam alhures os modelos de execução fiscal administrativa ou mista.

2.1.1 Execução Fiscal na Espanha

A execução fiscal na Espanha adota modelo exclusivamente administrativo, sem nenhuma participação do Poder Judiciário. A Administração detém amplos poderes e prerrogativas que vão da penhora ao leilão de bens, da intervenção nos negócios do executado à constrição de salários, aposentadorias e rendimentos do devedor.⁶²⁵

O processo de execução espanhol, regulado pela Lei Geral Tributária (LGT), é desenvolvido em duas fases ou períodos: a fase voluntária, na qual o contribuinte recolhe voluntariamente o que a Administração exige; e a fase executiva, na qual ou o devedor recolhe os valores exigidos ou se submete ao procedimento administrativo de execução fiscal. A fase executiva inicia-se com o fim do prazo concedido pela legislação para pagamento voluntário do tributo. No caso de declaração ou informação do crédito sem o correspondente recolhimento, inicia-se a fase executiva da cobrança, que pode ser adiada mediante pedido de alargamento de prazo para pagamento, parcelamento ou compensação, desde que o pedido seja deduzido na fase voluntária.⁶²⁶

A Administração Pública espanhola está autorizada a efetuar, ela própria, a cobrança executiva de seus créditos, acrescendo-os dos juros e demais encargos, inclusive as custas relativas à cobrança, gozando a Administração da prerrogativa de inspecionar os tributos mediante o exame de documentos, livros, contabilidade,

⁶²⁴ Apud BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 103-104.

⁶²⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 19.

⁶²⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.21-22.

faturas, correspondências, bases de dados, programas, registros e arquivos cibernéticos relativos às atividades econômicas do contribuinte. Pode também inspecionar bens e outras informações que facilitem a obtenção de dados para a exigência fiscal. Ademais, têm os agentes do Fisco poderes para adotar medidas cautelares na defesa do crédito tributário, evitando o desaparecimento, a destruição ou a alteração de provas indicativas do cumprimento ou não das obrigações. Estas medidas podem consistir na determinação de depósito ou na apreensão de mercadorias ou produtos submetidos a gravames, livros, registros, documentos, arquivos, equipamentos eletrônicos ou materiais cibernéticos.⁶²⁷

Por ser exclusivamente administrativa, a execução fiscal espanhola inicia-se e se desenvolve de ofício, não sendo suspensa por eventuais discussões judiciais, salvo na hipótese de suspensão do próprio crédito tributário. E, nos concursos de credores, os juízes e tribunais estão obrigados a colaborar com a Administração Fazendária, fornecendo aos órgãos de arrecadação dados referentes aos processos. Essa colaboração é recíproca, pois os órgãos da Administração Fiscal também possuem o dever de colaborar com os órgãos judiciais a respeito dos procedimentos de execução.⁶²⁸

O não pagamento da dívida, nos prazos previstos no art. 62 da LGT, autoriza a penhora administrativa dos bens do devedor e o leilão ou adjudicação dos bens penhorados, respeitando o princípio da proporcionalidade, de modo que a penhora não ultrapasse o montante original da dívida, acrescido dos juros, encargos e custas atinentes. São amplos, portanto, os poderes da Administração Pública da Espanha na execução de seus créditos. E desde o ano 2000, estes poderes foram ainda mais ampliados para permitir, inclusive, a penhora de soldos, salários e aposentadorias, respeitados, todavia, os limites previstos na lei.⁶²⁹

⁶²⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 22-24.

⁶²⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 24-25.

⁶²⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 28-30.

2.1.2 Execução Fiscal no México

O México também adota modelo de execução fiscal administrativa (*procedimiento administrativo de ejecucion*). Como aduz Arnaldo Godoy, este modelo evita a busca de bens em vão.⁶³⁰

Conforme o art. 145 do Código Fiscal da Federação do México (CFM), “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”. O processo de execução é, portanto, administrativo, e não judicial, como ocorre no Brasil. Nesse modelo mexicano, admite-se a penhora provisória de bens do contribuinte quando, mesmo suspensa a exigibilidade do crédito, houver perigo de o obrigado adotar manobras para furtar-se ao cumprimento da obrigação.⁶³¹

Para Arnaldo Godoy, a penhora provisória adotada no México não guarda semelhança com o arrolamento administrativo de bens adotado no Brasil, pois aquela impede a alienação dos bens penhorados, situação que não se reproduz no arrolamento.⁶³²

Ademais, pode a autoridade fiscal determinar a indisponibilidade de bens caso o contribuinte se oponha às investigações fiscais, oculte-se para impedir a notificação, esteja desaparecido ou em lugar incerto, ou, ainda, quando haja risco iminente de ocultação, alienação ou dilapidação de bens pelo devedor (art. 145-A, II, do CFM).⁶³³

⁶³⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Penhora administrativa: penhora do fisco mexicano evita busca de bens em vão**. Revista Consultor Jurídico, 11 de maio de 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mai-11/execucao-fisco-mexicano-evita-corrida-credito-podre?imprimir=1>>. Acesso em: 11 set. 2019.

⁶³¹ MEXICO. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. **Código Fiscal de la Federación**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Disponível em: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/80143/CODIGO_3.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁶³² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 33.

⁶³³ MEXICO. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. **Código Fiscal de la Federación**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Disponível em: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/80143/CODIGO_3.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

Havendo abuso ou ilegalidade por parte da autoridade administrativa, o contribuinte pode provocar tanto o Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa, quanto o próprio Poder Judiciário.⁶³⁴

Importante dispositivo legal autoriza a autoridade administrativa a cancelar débitos incobráveis de devedores e responsáveis tributários insolventes, enquadrando-se nessa categoria aqueles débitos cujo valor seja inferior ao custo despendido na cobrança (art. 146-A, do CFM). No Brasil, inexistente algo semelhante, conforme destaca Arnaldo Godoy:

As varas de execução fiscal aqui no Brasil, embora reconhecidamente empenhadas na solução do problema, são marcadas pelo desperdício, na medida em que se perseguem créditos de realização impossível, nos termos de prognose bem realista. São muitos processos, que envolvem muita gente na operacionalização, e de resultado desanimador. No Brasil, o funcionamento da estrutura burocrática de cobrança exige muitos recursos financeiros. E os resultados não justificariam, em tese, os custos que fomentam a estrutura.⁶³⁵

Diferentemente do que ocorre no Brasil, a execução fiscal administrativa mexicana é marcada pela celeridade. O não recolhimento do crédito pelo devedor após regular notificação, autoriza a administração a penhorar bens do devedor e leiloar esses bens ou adjudicá-los em favor do Fisco. A Administração pode também intervir nos negócios do devedor, mediante nomeação de interventor, de modo a garantir os valores de que é credora.⁶³⁶

Essas medidas, que tramitam exclusivamente na esfera administrativa, estão elencadas no art. 165 do CFM, que assim dispõe:

Artículo 165. El interventor con cargo a la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del Reglamento de este Código, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que

⁶³⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 33-34.

⁶³⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 37.

⁶³⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 40.

impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a este Código y las demás disposiciones legales aplicables o, en su caso, procederá a solicitar ante la autoridad competente el inicio del concurso mercantil.⁶³⁷

Conforme destacado por Arnaldo Godoy, embora os salários, soldos e aposentadorias sejam impenhoráveis, a autoridade fiscal pode penhorar depósitos bancários, mediante ofício à agência bancária solicitando congelamento e indisponibilidade dos valores levados a constrição e posterior conversão em renda do montante necessário a satisfação do crédito.⁶³⁸

2.1.3 Execução Fiscal no Peru

A execução fiscal no Peru segue modelo exclusivamente administrativo. A execução compete à Superintendência Nacional de Administração Tributária (SUNAT), sendo desenvolvida por funcionário da Administração Tributária – o Executor Coativo – a quem compete realizar atos de execução, tais como: verificar a exigibilidade da dívida fiscal, adotar medidas cautelares, penhorar bens do devedor e executar as garantias oferecidas. Das decisões do Executor, cabe recurso para o Tribunal Fiscal, que configura a instância administrativa final.⁶³⁹

2.1.4 Execução Fiscal na Bolívia

A Bolívia adota com exclusividade o modelo administrativo de cobrança dos créditos públicos, regulado pela Lei nº 2.492/2002. Mesmo quando lastreada em título executivo judicial, compete à Administração Pública apreciar e decidir sobre todos os incidentes da execução. A Constituição da Bolívia prevê o contencioso administrativo,

⁶³⁷ MEXICO. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. **Código Fiscal de la Federación**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Disponível em: < https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/80143/CODIGO_3.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁶³⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 42-43.

⁶³⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 86.

vinculando-o ao princípio da unidade jurisdicional. Dessa forma, a jurisdição administrativa é uma expressão da prestação jurisdicional. Assim como ocorre no Brasil, compete ao Ministério da Fazenda fixar quantias mínimas justificadoras do manejo da execução fiscal administrativa.⁶⁴⁰

A impugnação da execução pelo devedor é feita perante Administração e está restrita a matérias especiais definida em lei. A administração tributária boliviana tem amplos poderes de execução, podendo: (i) adotar medidas coativas; (ii) intervir na gestão dos negócios do executado, desde que tenha esta alguma correspondência com a dívida cobrada; (iii) proibir o executado de negociar ou de transferir determinados bens; (iv) reter pagamentos efetuados por terceiros; (v) proibir o devedor de negociar com Administração; e (vi) fechar estabelecimento do devedor até que este pague a dívida, respeitadas algumas condições.⁶⁴¹

É importante destacar o grande protagonismo da Administração Pública boliviana, a quem cabe efetuar a penhora e o leilão dos bens penhorados, seja de forma direta ou mediante delegação a leiloeiro designado.

2.1.5 Execução Fiscal nos Estados Unidos

Os Estados Unidos adotam dois modelos de cobrança dos créditos públicos: o administrativo e o judicial. Na esfera administrativa – que é célere, ágil e eficiente – os agentes fiscais americanos possuem poderes para efetuar a penhora administrativa e o arresto de contas bancárias e de salários. Neste País, adota-se legislação penal de tolerância mínima aos crimes fiscais. O ambiente ideológico liberal, de fundo conceitual calvinista, não admite a evasão nem a sonegação fiscal, e o pagamento de tributos não é apenas dever fundamental, mas também exercício pleno de cidadania (*voluntary compliance*).⁶⁴²

A respeito da opção dos EUA pela execução fiscal administrativa, destaca Arnaldo Godoy:

⁶⁴⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 101-102.

⁶⁴¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 103.

⁶⁴² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 119-120.

A execução fiscal por via administrativa é o meio mais comum, mas usado, garantindo a tomada de bens do devedor e a realização do crédito público sem a intervenção do Judiciário. Formalidades e delongas são dispensadas. A relutância por parte do governo Norte americano em usar o processo judicial como mecanismo de execução fiscal reflete os custos e o tempo gasto em discussões judiciais. A utilização da via administrativa é comprovação de adesão ao realismo jurídico.⁶⁴³

O rigor fiscal e a seriedade com que são executados os créditos públicos nos Estados Unidos estão destacados nas seguintes lições:

Agentes do imposto de renda do setor de cobrança administrativa possuem talvez o maior volume de autoridade entre todos os empregados do governo. Possuem poder para cobrar e gerenciar débitos, diminuindo-os até. Tem autoridade para arrestar e vender propriedade, tipificar e penalizar pelo não cumprimento da legislação tributária [...] A par disso tudo, possuem amplo espectro de mecanismos investigatórios.⁶⁴⁴

Conquanto admitida, a execução fiscal judiciária é muito pouco utilizada, prestando-se para administrar conflitos de interesse entre credores, quando terceiros também manifestam interesse nos bens do devedor.⁶⁴⁵

A fazenda pública está autorizada a efetuar a penhora administrativa de bens do devedor, até o limite da dívida e de seus encargos, caso o contribuinte não efetue o pagamento do tributo no prazo legal, sendo possível o parcelamento do débito em período não superior a três anos.⁶⁴⁶

A penhora pode recair inclusive sobre parcela dos salários dos funcionários públicos, não havendo sigilo bancário em favor do contribuinte devedor. A venda dos bens penhorados é efetuada pelo melhor preço, desde que superior ao valor mínimo do bem.⁶⁴⁷

Conforme destacam Leandra Lederman e Stephen Mazza, efetuada a penhora, a posse dos bens é transferida ao fisco. A penhora recai preferencialmente sobre

⁶⁴³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 120.

⁶⁴⁴ MELDMAN; SIDEMAN. Federal Taxation: practice and producere, p. 307 apud GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 120.

⁶⁴⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 121

⁶⁴⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 123-125.

⁶⁴⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 128-130.

saldos bancários do devedor, se houver, e, em seguida, sobre os salários, que são retidos pelo empregador e repassados ao fisco até liquidação da dívida.⁶⁴⁸

Em razão da eficiência da execução fiscal administrativa, a via de cobrança judicial se torna muito rara, sempre dependendo de expressa autorização do secretário do Tesouro. O processo é conduzido pelo procurador-geral ou alguém por ele designado. Todavia, o contribuinte pode buscar a intervenção judicial quando houver abuso ou ilegalidade por parte do fisco, excesso de poder ou negligência dos agentes fazendários, situações em que o contribuinte pode também requer indenização.⁶⁴⁹

2.1.6 Execução Fiscal em Portugal

A execução fiscal portuguesa é conduzida no âmbito da Administração e tem como base normativa o art. 202, §4º da Constituição da República de 1976, que assim dispõe: "a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional dos conflitos".⁶⁵⁰

O princípio da supremacia do interesse público confere à Administração Pública a prerrogativa de executar diretamente seus próprios atos, desde que respeitados os direitos do administrado e o princípio da legalidade.⁶⁵¹

Os tribunais administrativos fiscais conduzem efetivamente a cobrança dos créditos públicos. Embora o art. 103 da Lei Geral Tributária faça menção à execução judicial, a cobrança coercitiva dos créditos públicos se desenvolve quase que exclusivamente na esfera Administrativa perante os Tribunais Administrativos Fiscais, que são órgãos estranhos à estrutura do Poder Judiciário.⁶⁵²

⁶⁴⁸ LEDERMAN, Leandra; MAZZA, Stephen. Tax controversies: pratica and procedure. New York: Lexis Pub., 2000, p. 602.

⁶⁴⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 131

⁶⁵⁰ PORTUGAL. Assembleia da República. **Constituição da república portuguesa**. VII revisão constitucional (2005). Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 14 jan. 2020.

⁶⁵¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 108.

⁶⁵² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 173.

No curso da execução fiscal administrativa, é possível o parcelamento da dívida, porém, a Administração pode apreender bens dos devedores, mediante arresto, bem como pode também penhorar bens, valores e até abonos e vencimentos dos servidores públicos.⁶⁵³

Para Godoy, ao permitir uma ação rápida do poder público na recuperação de seus créditos, a execução fiscal administrativa portuguesa termina por intimidar os devedores putativos, revestindo-se de importante caráter profilático e pedagógico.⁶⁵⁴

No modelo de execução fiscal português, compete ao representante da Fazenda Pública requerer, junto ao tribunal tributário competente, o arresto de bens suficientes para garantir a dívida exequenda e seus acrescidos. Esse arresto efetuado antes da execução converte-se automaticamente em penhora, caso persista a inadimplência do devedor. A penhora de bens e os demais atos de execução são efetuados por funcionários administrativos, sem ingerência do Poder Judiciário, o que diferencia totalmente do modelo Brasileiro.⁶⁵⁵

Diferentemente do que ocorre no Direito Brasileiro, em Portugal é possível a penhora dos vencimentos de funcionários públicos e dos salários dos empregados da iniciativa privada para fins de quitação de dívidas fiscais, conforme estabelece o art. 227 do Código de Processo e Procedimento Tributário.

A predominância do modelo de execução fiscal administrativa entre os países analisados está evidenciada no Quadro 2. Mesmo em países que adotam o modelo misto – caso do Chile e da Argentina – as autoridades fiscais concentram amplos poderes executórios. Em que pese a maioria dos Estados adotarem a execução administrativa, o Brasil segue, isolado, em direção contrária, adotando modelo de execução fiscal que só não se caracteriza como exclusivamente judicial porque o Poder Público tem mitigado esta exclusividade com as medidas extrajudiciais de cobrança, estas mesmas que muitos tem caracterizado como sanções políticas, com a finalidade precípua de rechaçá-las.

⁶⁵³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 189.

⁶⁵⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 190-191.

⁶⁵⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 211.

QUADRO 2 - MODELOS DE EXECUÇÃO FISCAL

PAÍSES	MODELO DE COBRANÇA
ESPAÑA	EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA
MÉXICO	EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA
CHILE	EXECUÇÃO MISTA
PERU	EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA
BOLÍVIA	EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA
ARGENTINA	EXECUÇÃO MISTA
ESTADOS UNIDOS	EXECUÇÃO MISTA
PORTUGAL	EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA
BRASIL	EXECUÇÃO JUDICIAL

Fonte: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

O modelo de execução fiscal mista ou híbrida caracteriza-se pela existência de uma fase inicial desenvolvida no âmbito da Administração Pública, onde há concentração de amplos poderes por parte das autoridades administrativas fiscais, as quais podem efetuar a cobrança forçada dos créditos, mediante a realização de penhora e leilão de bens. Mas uma segunda fase do processo de execução tramita na esfera do Poder Judiciário. Este modelo é adotado em países como Chile e Argentina.

2.1.7 Execução Fiscal nos Chile

O Chile adota o modelo misto de execução fiscal, que se desenvolve em duas fases. A primeira – administrativa – é conduzida pelas agências fiscais administrativas (Serviços de Tesourarias) e pode chegar até à cobrança forçada, mediante a realização da penhora e do leilão dos bens. A segunda fase da execução é processa nos tribunais judiciais, sendo conduzida pelos advogados públicos. Mesmo adotando este modelo misto, a Administração Pública goza de amplas prerrogativas. As agências fiscais podem requerer procedimentos especiais, inclusive de restrição de liberdade do contribuinte devedor que deixe de repassar ao fisco valores descontados da fonte, em regime de substituição tributária.⁶⁵⁶

O Tesoureiro Geral da República do Chile pode, de forma discricionária, porém fundamentada, dispensar a execução de dívidas de pequeno valor ou aquelas decorrentes de fatos que justifiquem a imprestabilidade de eventual cobrança, mediante análise de custo e benefício. Nesse caso, não haverá extinção da dívida,

⁶⁵⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 61-62.

mas apenas a suspensão de sua exigibilidade, podendo a cobrança ser retomada posteriormente, a juízo do credor.⁶⁵⁷

A autoridade fiscal pode penhorar parcela do salário do executado, o que é feito mediante expedição de ofício ao empregador do devedor executado, para que retenha e repasse ao fisco a parcela penhorada, que ficará depositada até o final deslinde da execução.⁶⁵⁸

Notificado para efetuar o pagamento, tem o executado o prazo de 10 dias para contestar administrativamente a execução fiscal junto ao órgão local competente. Findo este prazo, sem que haja impugnação ou quitação da dívida, o débito é encaminhado ao advogado provincial, a quem compete prosseguir com a fase judicial da execução. No caso de impugnação do devedor, não encontrando razões para acolhê-la, o advogado provincial encaminhará os autos de execução à justiça comum para apreciação da impugnação, instaurando-se, com isso, a fase judicial da execução fiscal.⁶⁵⁹

2.1.8 Execução Fiscal no Argentina

Na Argentina, a execução fiscal segue o modelo misto. Há duas instâncias administrativas e, ainda, a possibilidade de o contribuinte recorrer à esfera judicial. Esse procedimento está previsto na Lei nº 11.683/1978, regulamentada pelo Decreto nº 821/1998.

A Administração Tributária está estruturada em duas instâncias (agentes fiscais e Tribunal Fiscal da Nação) e possui amplos poderes na cobrança dos créditos fiscais, podendo realizar penhora de bens e adotar medidas cautelares.⁶⁶⁰

⁶⁵⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 62.

⁶⁵⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 63.

⁶⁵⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 66-69.

⁶⁶⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 105-106.

Conforme destaca Arnaldo Godoy, "a execução fiscal na Argentina desdobra-se junto à Administração, como regra, não obstante ao Poder Judiciário garanta-se competência corretiva, de modo permanente e recorrente".⁶⁶¹

Havendo indícios de graves prejuízos à Administração ou reincidência do contribuinte, a legislação argentina autoriza a autoridade fiscal a fechar estabelecimento de forma preventiva e por prazo não superior a um ano, observadas algumas condições. Entre as razões para essa interdição, estão as seguintes: (i) recusa do comerciante em emitir faturas das operações realizadas; (ii) inexistência de registros relativos à compra e venda de bens e serviços; (iii) transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação; (iv) descumprimento da obrigação acessória de inscrição como contribuinte ou responsável.⁶⁶²

As autoridades fiscais das duas instâncias administrativas possuem competência para promover a penhora de bens ou valores, na busca da realização do crédito público. Podem também realizar penhora preventiva a qualquer momento, bem como requerer a indisponibilidade de bens do contribuinte e dos devedores solidários, nos limites da dívida.⁶⁶³ Mas, ao executado é facultado o acesso ao Poder Judiciário mediante ajuizamento de ação perante a justiça comum, em face do fisco.⁶⁶⁴

2.2 Execução Fiscal Brasileira

O Brasil adota modelo de execução fiscal que, até recentemente, era concebido como exclusivamente judicial. A mitigação desse modelo vem ocorrendo de forma paulatina, mediante a introdução de medidas alternativas e indiretas de cobrança que são contestadas, com frequência, sob o argumento de que configuram sanções políticas e, portanto, inconstitucionais.

A partir da Lei nº 5.896/1973 (Código de Processo Civil), a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública, correspondente aos créditos inscritos, ganhou natureza de

⁶⁶¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 106.

⁶⁶² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 112.

⁶⁶³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 113-116.

⁶⁶⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 118.

título executivo extrajudicial. Trata-se de título executivo criado de forma unilateral pela Fazenda Pública, indispensável para o aparelhamento da ação de execução forçada.

Conforme o art. 204 do CTN, a certidão de inscrição da dívida ativa (CDA), como título executivo que é, tem como efeito essencial a presunção de liquidez e a certeza do crédito inscrito, ressalvada prova em contrário, configurando prova pré-constituída.

Dada a natureza especial, o crédito público está cercado de inúmeras garantias e privilégios, que são justificados pela importância da atividade arrecadatória do Estado, conforme destaca Bernardo Ribeiro de Moraes:

A natureza especial da obrigação tributária e a sua importância para a atividade estatal justificam a existência de diversas medidas de proteção. Podemos dizer que o crédito tributário tem posição proeminente com relação a outros tipos de obrigações, prevalecendo sobre qualquer outro. Uma vez inscrito, o crédito, consubstanciado na dívida ativa, tem presunção de liquidez e certeza, sendo até armado da ação de execução. Em verdade, nenhum outro crédito sobrepuja-o.⁶⁶⁵

Na visão de Bernardo Ribeiro de Moraes, de nada adiantariam estas garantias e privilégios se a Administração Pública permanecesse inerte quanto à cobrança dos créditos tributários e não tributários, desprezando os instrumentos que possui ao seu alcance. Para o autor, a Administração deve organizar e promover a arrecadação e a cobrança efetiva de sua receita até final ingresso destas aos cofres públicos.⁶⁶⁶

A arrecadação consiste na atividade desenvolvida pela Administração com vista a realizar os créditos reconhecidos a favor da Fazenda Pública, utilizando os estabelecimentos bancários públicos e privados como agentes arrecadadores.⁶⁶⁷

Como muitos contribuintes não liquidam seus débitos na data de vencimento, nem procuram posteriormente o Fisco para a liquidação, deve a Fazenda Pública, em complemento à estrutura de arrecadação, organizar um eficiente sistema de cobrança, o que se inicia com a inscrição dos créditos na dívida ativa.

⁶⁶⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Dívida ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 139.

⁶⁶⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Dívida ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 139

⁶⁶⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Dívida ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 140-141.

Bernardo Ribeiro de Moraes manifesta, como poucos, uma clara percepção da importância dessa atividade de cobrança da dívida ativa, vendo nela, em primeira linha, uma regra de justiça, atrelada que estar a arrecadação ao princípio da capacidade contributiva. Eis o que revela o citado autor:

Todos os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas, na medida e proporção das respectivas capacidades econômicas. Consequentemente, todos os devedores devem liquidar seus débitos. A Fazenda Pública, neste particular, não pode poupar esforços, no sentido de realizar sua receita, para melhor poder prestar os serviços públicos. Tal atividade do Poder Público, além de complementar a receita, constitui elemento de intimação da massa de devedores, tendente a obrigá-los a satisfazer seus débitos para com a Fazenda Pública. Por fim, essa cobrança, realizada pela Administração, constitui, também, um instrumento de educação e de desenvolvimento do senso de responsabilidade do contribuinte, do munícipe.⁶⁶⁸

Bernardo Ribeiro de Moraes aponta dois objetivos específicos a serem atingidos na cobrança da dívida ativa: celeridade e integralidade. Pelo primeiro, o crédito público deve ser carreado com presteza aos cofres do Estado, não premiando o devedor moroso. Ademais, deve a Fazenda Pública arrecadar sua receita de forma integral, o que impõe “a existência de pessoal habilitado, bom equipamento, estrutura eficiente, informações corretas, segurança na execução e eficácia nos controles”.⁶⁶⁹

O Brasil sempre adotou o modelo de execução fiscal judicial como instrumento tradicional de cobrança dos créditos públicos. E há até quem defenda que este modelo é o único que atende às exigências do princípio constitucional do devido processo legal em sua dimensão substantiva.

O processo executivo brasileiro segue o rito especial previsto na Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980), diferenciando-se do sistema processual adotado para a cobrança dos créditos relativos às relações obrigacionais privadas. Na contramão do Brasil, a maioria dos países do mundo adota o modelo administrativo ou misto de cobrança dos créditos públicos, onde o processo executivo tramita de forma total ou parcialmente na esfera administrativa.

Diferentemente do processo de conhecimento, que busca o reconhecimento do direito e de seu titular, no processo de execução o direito do credor já está

⁶⁶⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142.

⁶⁶⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142.

previamente definido. O processo executivo visa apenas a satisfazer esse direito, pois o credor não o pode fazê-lo pelas próprias mãos.⁶⁷⁰

Diversos estudos revelam que o modelo de execução fiscal judicial brasileiro há muito vem apresentando resultados inexpressivos, causando prejuízos à Administração Tributária, aos administrados e à sociedade como um todo. Por isso, conforme destaca Arnaldo Godoy, o modelo brasileiro de execução fiscal reclama por uma urgente revisão.⁶⁷¹

A cobrança dos créditos tributários é de fundamental importância para a coletividade, pois, através dessa atividade, são carreados os recursos financeiros necessários à manutenção dos serviços públicos, muito embora exija-se necessário equilíbrio entre interesses do Fisco e direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.⁶⁷²

No Brasil a execução fiscal tramita exclusivamente na esfera judicial, não tendo a Administração Pública a prerrogativa de auto executoriedade de seus créditos. A execução judicial é regida por lei especial (lei de execução fiscal), com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. Conforme aduz Onofre Alves Batista Júnior, trata-se de processo lento e de pouca eficácia, pois, apesar da extensão e da complexidade dessa matéria, não há especialização dos tribunais no contencioso tributário, mas apenas umas poucas varas de execução. Nas cidades de pequeno e médio porte, os juízes que julgam as causas tributárias são os mesmos que resolvem questões das mais diversas naturezas. O quadro é agravado com a excessiva litigiosidade e um volume inaceitável de processos por julgador, o que leva as ações a se arrastarem por vários anos.⁶⁷³

Conforme Onofre Alves Batista Júnior, esta situação leva a um insolúvel círculo vicioso, pois, a ineficácia do processo executivo estimula o inadimplemento e este aumenta a litigiosidade, resultando em mais ações. No fim, resta comprometido o fluxo de recursos para os cofres públicos, levando ao aumento da carga tributária, que leva

⁶⁷⁰ BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018 p. 28-29.

⁶⁷¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 11-12.

⁶⁷² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 20.

⁶⁷³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 104.

à sonegação fiscal e provoca mais litigiosidade. Nesse círculo vicioso, o Judiciário, comprometido com tamanha litigância, deixa de atender às demais demandas dos jurisdicionados em tempo razoável.⁶⁷⁴

O mais curioso de tudo isto é o fato de que a ausência de execução administrativa no Brasil não decorre de óbice constitucional. Conforme destaca Onofre Alves Batista Júnior, “para que a Administração possa utilizar-se da executoriedade, torna-se imprescindível que a lei a autorize expressamente”, o que é plenamente possível à luz da Constituição Federal Brasileira de 1988, respeitados o devido processo legal e a garantia de ampla defesa.⁶⁷⁵

Além dos países já destacados, na França, Alemanha e Itália, é possível a auto executoriedade administrativa, que ocorre quando autorizada pela lei ou quando inexiste outro meio legal para execução; e também no caso de urgência.⁶⁷⁶

No Brasil, conforme Onofre Alves Batista Junior, mesmo fora da seara tributária, há restrições à auto executoriedade dos atos administrativos, a qual somente é admitida quando há expressa autorização legal ou quando medidas urgentes se fazem necessárias diante da inexistência de outros meios legais eficazes que possam evitar o perecimento do interesse público.⁶⁷⁷ O autor aduz ainda que “a executoriedade é uma potestade excepcional, cuja existência deve ser demonstrada nos casos ocorrentes, não sendo, portanto, característica geral do poder de polícia”.⁶⁷⁸

Nesse mesmo sentido leciona Diogo Freitas do Amaral, para quem não pode haver qualquer executoriedade administrativa sem que exista autorização legal, pois somente a lei pode definir o que seja interesse público e o princípio da legalidade é o limite que visa a proteger os interesses públicos e privados. Na Administração Pública,

⁶⁷⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 104-105.

⁶⁷⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 105.

⁶⁷⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 106.

⁶⁷⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 109.

⁶⁷⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 113.

o princípio da competência prevalece sobre o princípio da liberdade, ou seja, só se pode fazer aquilo que a lei permite.⁶⁷⁹

2.3 Inefetividade da Execução Fiscal Brasileira

A ação de execução fiscal no Brasil é regida pela Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) e foi concebida como instrumento de cobrança dos créditos públicos, sendo defendida por muitos como o único meio admitido pela ordem jurídica.⁶⁸⁰

Ocorre que, já há muito tempo, a ação de execução fiscal não atende às necessidades dos entes federados, notadamente se concebida como instrumento único de cobrança dos créditos públicos.

Dados publicados pela PGFN, relativos ao exercício de 2017, apontam que o estoque da Dívida Ativa da União e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) atingem o valor de R\$ 2.000.000.000,00 (dois trilhões de reais), sendo que apenas um terço deste valor tem possibilidade de recuperação. Os outros dois terços configuram o que se pode denominar de créditos podres, por serem de difícil ou impossível recuperação. Disso decorrem os pífios índices de arrecadação dessa dívida.⁶⁸¹

Em 2017, somente 1,3% do estoque total da dívida ativa foi arrecadado e, mesmo assim, este resultado representou um recorde histórico de arrecadação, com um incremento de 75,4% em relação ao ano anterior. Mas apenas 20% deste valor arrecadado foram resultado dos esforços da execução fiscal. Os 80% restantes foram resultado de estímulos concedidos por meio de parcelamentos especiais com generosos benefícios fiscais, bem como de medidas extrajudiciais de arrecadação,

⁶⁷⁹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Direito administrativo**, v. II. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 43-47.

⁶⁸⁰ O art. 1º da referida Lei assim dispõe: “Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil” (BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 19 jul. 2018).

⁶⁸¹ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2018**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

como é o caso do protesto de certidão da dívida ativa e da inclusão dos devedores no cadastro de inadimplentes (CADIN) e na lista de devedores.⁶⁸²

Na verdade, há uma constatação generalizada de que o modelo tradicional de cobrança, consubstanciado na ação de execução fiscal judicial, não atende mais às expectativas mínimas das diversas esferas de governos. Em razão desse fato, entes políticos têm introduzido, com frequência, inúmeras medidas alternativas de cobrança.

Como aduz Araken de Assis, não há execução imune ao insucesso, sendo várias as razões práticas que levam ao fracasso, como a ausência de patrimônio penhorável, que torna ineficaz a ameaça de imposição da mais grave multa e leva à destruição do bem objeto de desapossamento por causas naturais. Segundo o autor, “até mesmo o mais eficiente meio executório – a ameaça de prisão – talvez se revele inútil perante um executado corajoso que se recolha indômito ao cárcere”. A execução será por isso frutífera ou infrutífera, conforme satisfaça ou não o direito do exequente, seja na forma *in natura* ou através do equivalente pecuniário.⁶⁸³

Exatamente por não estar imune à inefetividade, a tese da ação de execução fiscal como instrumento único de cobrança dos créditos públicos, conquanto seja defendida por muitos autores e acolhida em parte pela jurisprudência, não encontra aceitação do Poder Público que, com frequência, tem introduzido meios extrajudiciais de cobrança, mediante sanções não pecuniárias e medidas restritivas de direitos que têm sofrido resistências não apenas dos devedores – o que já seria de se esperar – mas também de maioria expressiva da comunidade jurídica brasileira.

Os que se opõem às medidas alternativas de cobrança alegam que a ordem jurídica estabeleceu a execução como meio único de arrecadação dos créditos públicos e a introdução de outras medidas com finalidades arrecadatórias caracterizaria sanção política, sendo, portanto, inconstitucionais. Defendem que as medidas alternativas ou medidas indiretas de cobrança violam o princípio do devido processo legal, que se materializa exclusivamente com a ação de execução fiscal.

⁶⁸² BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2018**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁶⁸³ ASSIS, Araken de. **Cumprimento da sentença**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 13.

Neste sentido, Crisley de Sousa Feitoza aduz que, além das garantias, privilégios e preferências previstos no CTN e em leis extravagantes para a cobrança dos créditos públicos, uma vez ultrapassada a fase de cobrança administrativa amigável, a execução forçada só pode ser efetuada pela via judicial, que se desenvolve por meio da ação de execução fiscal, regulada pela Lei nº 6.830/1980, e da ação cautelar fiscal que auxilia e facilita a cobrança.⁶⁸⁴

A tese da execução fiscal como instrumento único de cobrança dos créditos públicos, já muitas vezes demonstrada neste estudo, foi o principal argumento adotado para rejeitar o emprego das medidas restritivas de direitos como meios de facilitação e de promoção da arrecadação. Até a jurisprudência brasileira encampou este discurso, muito embora, na prática, adote o entendimento contrário, chancelando muitas das medidas instituídas pelo Poder Público ao longo do tempo.

Há ainda outros argumentos que, levados a extremo, obstaríam o emprego de quaisquer medidas restritivas de direitos que apresentassem finalidades arrecadatórias. Estes argumentos são assim resumidos por Crisley de Sousa Feitoza:

As autoridades fazendárias, competentes para aplicação das sanções administrativas tributárias, tem exorbitado os limites de suas competências aplicando, face ao descumprimento das obrigações tributárias, sanções que se revelam em verdadeiras restrições de direitos, como por exemplo, a cassação ou suspensão de inscrições cadastrais, a negativa expedir autorização para impressão de documentos fiscais, dentre outras.

[...]

A cominação das chamadas sanções políticas revela-se como medida desproporcional, excessiva e porque não dizer abusiva, na medida em que da forma como vem sendo aplicadas pelas autoridades fazendárias, compelem o sujeito passivo a adimplir eventual obrigação tributária descumprida, impossibilitando o exercício da atividade econômica, sendo, por esta única razão atentatória aos princípios constitucionais da livre iniciativa, da proporcionalidade e do devido processo legal, dado que tais sanções limitativas são impostas extrajudicialmente.⁶⁸⁵

Para Crisley Feitoza, os entes tributantes não possuem competência para aplicar penas restritivas de direitos, pois estas configuram sanções de natureza penal, cuja competência para imposição é privativa da autoridade judicial. Além do que, diz o autor, "ditas penas impossibilitam o exercício da atividade empresarial, o que viola

⁶⁸⁴ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 95.

⁶⁸⁵ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 90 e 94.

sobremaneira princípio da livre iniciativa, estabelecido pela Constituição Federal como fundamento do Estado Democrático".⁶⁸⁶

É curioso observar que a resistência às sanções não pecuniárias e às medidas restritivas de direitos persistem, mesmo quando essas medidas se mostram menos onerosas e pouco intrusivas ao patrimônio do devedor, em comparação com a via executiva, cujo fim é expropriar o patrimônio do devedor para que, submetidos à alienação compulsória, satisfaça o direito credor. Foi o que ocorreu em relação ao protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa que, somente depois de longos debates e discussões na esfera judicial, inclusive com alterações legislativas pontuais, foi finalmente admitido. Destaque-se que a ação de execução fiscal visa à expropriação de bens do devedor para satisfazer o direito do credor.

Ao que parece, essa resistência desproporcional a quaisquer medidas alternativas à execução fiscal que possam estimular ou compelir o devedor ao pagamento da dívida tem como razão, não a violação de direitos fundamentais, mas a ineficiência do modelo tradicional de cobrança, praticamente restrito ao processo de execução fiscal.

Analisada esta questão sob a ótica do contribuinte, é perfeitamente compreensível a relutância contra os meios heterodoxos de cobrança. Com efeito, é muito conveniente para o devedor ter sua dívida cobrada através de um processo lento e ineficiente. Em tal sistema, é possível postergar o pagamento – como de fato se faz – por muito tempo, conduzindo o processo nesse passo lento até se consumir a prescrição intercorrente.

As resistências do Poder Judiciário com relação aos novos e eficientes instrumentos que buscam conferir maior efetividade à cobrança do crédito público, não decorre da legislação, mas de uma cultura que se formou e se consolidou a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, diante de questionamentos referentes a medidas supostamente introduzidas na Era Vargas, em pleno regime de exceção e autoritarismo. O contexto político da época contribuiu para uma postura adversa à Administração Tributária e de hipergarantia aos direitos dos contribuintes

⁶⁸⁶ FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 90.

inadimplentes. Mas isso não se coaduna com o atual modelo de Estado Social adotado no Brasil, cuja base de sustentação e financiamento encontra-se nas receitas provenientes dos tributos.

Ademais, princípios constitucionais como os da isonomia tributária (art. 150, II) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), associados ao princípio constitucional de eficiência da Administração Pública (art. 37, caput), exigem que as atividades de fiscalização e de arrecadação sejam desenvolvidas de forma efetiva e equânime, prestigiando o sobreprincípio da justiça fiscal.

Como aduzem Kalyara Melo e Valcir Gassen, ainda que o sistema tributário seja justo em sua formulação, não há carga tributária equânime e justa sem meios eficientes e eficazes de recuperação dos créditos que não forem pagos de forma espontânea. Para estes autores, "a ineficiência na recuperação do crédito público viola os direitos dos contribuintes que cumpriram suas obrigações fiscais, desequilibrando a distribuição da carga tributária, em afronta direta aos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva".⁶⁸⁷

Esta é a mesma percepção de Gustavo Campos, para quem a ineficiência do Estado na recuperação dos créditos públicos contraria o ordenamento constitucional, pois tal ineficiência infringe os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, lesando não apenas o Estado, mas também a todos os cidadãos que cumprem suas obrigações fiscais.⁶⁸⁸

A eficiência da Administração na arrecadação dos tributos não passou despercebida ao legislador. A Lei Complementar nº 101/2000 estabelece, de forma expressa, que a eficiência constitui requisito essencial de responsabilidade fiscal, devendo a ineficiência ser sancionada:

⁶⁸⁷ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 347.

⁶⁸⁸ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. *Execução fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro a luz do sistema português*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 38-39.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.⁶⁸⁹

No tocante à ação de execução fiscal – tradicional instrumento de cobrança – diversos são os fatores que levam à sua inefetividade, sendo o pequeno valor do débito o principal deles.

Como o processo de execução tem um custo financeiro, é intuitivo que o ajuizamento de débitos, cujo valor seja inferior a esse custo, não satisfaz qualquer critério de efetividade. Isto ocorre com relação aos impostos patrimoniais de competência dos estados (ISS) e dos municípios (IPTU) e às contribuições de interesse das categorias dos diversos conselhos profissionais. Nesses casos, restam apenas os meios alternativos ou medidas indiretas de cobrança como forma de recuperação desses créditos.

Sobre esta questão, aduzem Kalyara Melo e Valcir Gassen que, mesmo considerando apenas o custo do processo para o orçamento do Poder Judiciário, contraria qualquer ideia de eficiência o Estado despende de aproximadamente R\$ 4.600,00 (custo aproximado do processo) para recuperar algo em torno de R\$ 1.500,00 (valor médio dos créditos executados). Na visão desses autores, a sociedade não pode financiar essa despesa, devendo ser retirada a legitimidade dos conselhos profissionais para ajuizar essas cobranças.⁶⁹⁰

A inefetividade da ação de execução fiscal viola a justiça fiscal e a equânime distribuição dos encargos públicos, estando envolvida com inúmeros fatores que constituem causas ou consequências que se retroalimentam, tais como: (i) dificuldade de localização dos devedores ou de bens penhoráveis; (ii) morosidade da justiça; (iii) congestionamento de processos; (iv) altas taxas de litigiosidade; (v) elevação da inadimplência; (vi) sonegação fiscal; e (vii) aumento da carga tributária.

⁶⁸⁹ BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019

⁶⁹⁰ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 363.

2.3.1 Morosidade da Justiça e Congestionamento de Processos

A inefetividade do modelo de execução fiscal judicial brasileira possui uma multiplicidade de fatores, sendo a morosidade da Justiça o principal deles, o que leva ao congestionamento de processos, que estimula a inadimplência, que impõe a elevação da carga tributária e gera inúmeras outras consequências.

Além de estimular a inadimplência, a inefetividade na cobrança judicial dos créditos públicos reduz o efeito dissuasório e contribui para o envelhecimento das dívidas, tornando mais difícil e até mesmo impossível a recuperação desses créditos.

No estoque da dívida ativa, há sempre uma parcela que se classifica como irrecuperável ou de difícil recuperação. Trata-se de créditos cujos devedores ou estão em destino ignorado, ou não possuem bens penhoráveis para garantia da dívida; são empresas falidas ou devedores insolventes etc. Este é um problema muito antigo, remonta ao período imperial do Brasil.

No século XIX, dívidas de contribuintes falidos e insolúveis que se repetiam anualmente nos registros e balanços orçamentários do Império, chamaram a atenção de Dom Pedro II, que editou um Decreto determinando que os Procuradores dos Feitos da Fazenda Pública justificassem essas circunstâncias perante os juízos da execução e acompanhassem a situação dos devedores para a futura retomada da cobrança, se houvesse alteração no quadro de falência ou insolvência.

O referido Decreto assim disponha:

Tendo-se reconhecido que no quadro da divida activa da Nação, avulta grande numero de pequenas parcellas de dividas, pela maior parte antigas e incobreveis, que continuamente repetidas e transferidas de huns para outros quadros, balanços e tabellas, só servem de augmentar o trabalho, e perda de tempo; e sendo necessario obstar á continuação destes inconvenientes: Hei por bem ordenar:

Art. 1º Os Procuradores do Juizo dos Feitos da Fazenda que, á vista das contas correntes e certidões das dividas activas da Nação, reconhecerem que algumas são fallidas e insoluveis, por se acharem os devedores em estado manifesto de insolvabilidade; ou por terem fallecido sem deixarem bens; ou se haverem ausentado para lugar não sabido, nas mesmas circumstancias; ou por serem inteiramente desconhecidos; justificarão judicialmente qualquer destas occurrencias.

[...]

Art. 5º Se no futuro, e antes da prescripção legal, se rehabilitarem os devedores fallidos, apparecerem ou se descobrirem os ausentes e

desconhecidos, e as heranças e bens dos falecidos, os Procuradores do Juízo dos Feitos proseguirão nas execuções pelas respectivas dívidas.⁶⁹¹

Como observa Bernardo Ribeiro de Moraes, por esse Decreto do Imperador, apesar da dívida ser incobrável ou inviável em determinado momento, o sobrestamento das ações judiciais de cobrança era transitório e não autorizava nem a extinção das obrigações nem tampouco a renúncia do crédito, mantendo-se ativa a sua exigibilidade até que as circunstâncias permitissem a retomada da cobrança ou se operasse a prescrição da dívida.⁶⁹²

Ainda no início do século XX, a contabilidade pública já se preocupava com o grau de recuperação da dívida ativa. O Código de Contabilidade Pública da União (Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922) classificava a dívida ativa em três categorias, a saber: (i) de provável cobrança; (ii) de cobrança duvidosa; e (iii) de cobrança impossível (art. 29, § 4º). Segundo este Código, os servidores encarregados da arrecadação ou cobrança de rendas da União eram responsáveis pela percepção das rendas que a eles competia arrecadar, devendo provar que praticaram oportunamente todas as diligências necessárias para a cobrança (art. 29, *caput* e §1º). Mesmo depois de efetuadas todas as diligências e restando infrutífera a atividade de arrecadação e cobrança, as dívidas não eram canceladas, mas permaneciam no estoque aguardando a localização do devedor ou a eventual alteração no quadro de insolvência.

No âmbito da União, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, delegou poder ao Ministro da Fazenda para autorizar a não inscrição das dívidas de pequeno valor e a suspensão da execução fiscal dessas dívidas. Porém, mesmo nesses casos, não era autorizado o cancelamento desses débitos e a prescrição também ficava suspensa até que fosse atingido o valor da alçada fixada pelo Ministro.⁶⁹³

Esta regra somente foi alterada em razão da declaração de inconstitucionalidade da norma em relação aos créditos tributários, por violar a reserva

⁶⁹¹ BRASIL. Senado Federal. **Decreto nº 849**, de 22 de outubro de 1851. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/norma/389728/publicacao/15820476>>. Acesso em: 19 ago. 2019.

⁶⁹² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 144.

⁶⁹³ BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.569**, de 8 de agosto de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1569.htm>. Acesso em: 1 fev. 2020.

da lei complementar. Posteriormente, com a revogação dessa norma pela Lei nº 13.043/2014, deixou ela de ser aplicada também aos créditos de natureza não tributária.

Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, duas são as vias de cobrança dos créditos públicos: (i) a via amigável, processada perante os órgãos administrativos; e (ii) a via judicial, que tramita nos órgãos jurisdicionais. A cobrança judicial tende a suceder a cobrança administrativa, porém as duas vias de cobrança são independentes uma da outra.⁶⁹⁴

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, a Fazenda Pública deve preferencialmente optar pela cobrança amigável:

A Fazenda Pública deveria iniciar a cobrança de sua dívida ativa através da via amigável ou extrajudicial, recorrendo a outra via somente quando necessário. Isto porque a cobrança amigável produz bons resultados, constituindo, não raras vezes, ótima eliminadora de atrito (cadastramento mal feito; lançamento em duplicidade; etc.). Além do mais, trata-se de um caminho menos oneroso. Todavia, nada impede, quando interesse da Fazenda Pública assim o exigir, a imediata cobrança judicial da dívida ativa, com total desprezo pela via amigável.⁶⁹⁵

Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, o crédito público não liquidado na data prevista para seu pagamento deve ser imediatamente exigido pelo caminho mais fácil para a Administração e menos oneroso para o devedor: a via amigável ou extrajudicial, que corresponde aos atos positivos de cobrança, efetuados pelas autoridades fazendárias. A frustração desse meio leva à segunda via de cobrança, através das autoridades jurisdicionais.⁶⁹⁶

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, cabe à legislação de cada entidade pública estabelecer as opções políticas, quanto às técnicas mais eficientes para a cobrança amigável das respectivas dívidas ativas, respeitando sempre o princípio constitucional da ampla defesa.⁶⁹⁷

A respeito do polêmico emprego, pelo Poder Público, de meios indiretos para a cobrança de seus créditos, Bernardo Ribeiro de Moraes admite a possibilidade do

⁶⁹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 146.

⁶⁹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 146-147.

⁶⁹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 151.

⁶⁹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 152.

emprego desses meios, mas condena seu emprego indiscriminado, aduzindo o seguinte:

Além dos processos diretos de cobrança, a Administração pode se utilizar de processos indiretos, tais como: realização de campanhas educativas, relativas a mensagens ligadas à liquidação do débito fiscal; instituição de prêmios para quem tenha certa quantidade de notas fiscais; exigências de certidão negativa de débito para a prática de certos e determinados atos; etc.⁶⁹⁸

Não há qualquer plausibilidade na pretendida restrição dos meios de cobrança dos créditos públicos à ação de execução fiscal. A ideia de um processo executivo judicial como meio único de cobrança parece estar superada para parte da doutrina e também no âmbito do STF. As medidas indiretas de cobrança não são obrigatoriamente incompatíveis com a ordem jurídica, a depender de sua razoabilidade e proporcionalidade, não importando como a doutrina e a jurisprudência as qualificam, se como sanções políticas ou não.

2.3.2 Altas Taxas de Litigiosidade

As altas taxas de litigiosidade entre o Poder Público e os contribuintes afetam a recuperação dos créditos públicos e o exercício da função jurisdicional, pois reflete um ambiente de insegurança jurídica, aumenta a taxa de congestionamento dos processos e acarreta morosidade na prestação da tutela jurisdicional. Para fazer frente à elevada litigância, surgem os meios alternativos e extrajudiciais de resolução de litígios e de cobrança dos créditos públicos.

Como destaca Gisele Barra Bossa, os métodos alternativos de resolução de litígios figuram como veículos propulsores das boas práticas processuais, autênticos mecanismos de promoção da melhora nas relações entre fisco e contribuinte e de redução do contencioso respectivo.⁶⁹⁹

Na visão de Teori Zavascki, a eficácia jurídica é a aptidão da norma jurídica para produzir efeitos na realidade social, ou seja, para produzir, concretamente, condutas sociais compatíveis com as determinações ou os valores consagrados no

⁶⁹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 152.

⁶⁹⁹ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 24.

preceito normativo. Por se dar no mundo dos fatos, denomina-se eficácia social ou efetividade. No seu entender, "a norma será tanto mais eficaz quanto maior for a aproximação e a atração que o plano da normatividade puder exercer sobre o plano da realidade".⁷⁰⁰

Conforme Gisele Barra Bossa, "é difícil convencer uma sociedade de que vale a pena arcar com o ônus tributário quando não é possível enxergar como essa receita arrecadada está sendo administrada, gasta e revertida em favor do bem comum". Na concepção da autora:

No Brasil, prevalece a cultura do litígio como regra. De um lado há contribuintes que administram de maneira eficiente o seu passivo tributário, protelam cobranças devidas por meio do contencioso, aderem a parcelamentos fiscais hábeis a premiar a inadimplência e utilizam estratégias agressivas de planejamento tributário. De outro lado, as autoridades fiscais e, posteriormente, a Fazenda Pública extrapolam suas condutas ao arrepio das garantias, valores e direitos assegurados pela Constituição Federal, basicamente o agir em último grau".⁷⁰¹

Gisele Barra Bossa aponta três fatores que fomentam o contencioso tributário brasileiro: (i) socioculturais e institucionais; (ii) políticos e econômicos; e (iii) normativos e processuais.⁷⁰²

Os fatores socioculturais e institucionais resultam numa nítida desconfiança na relação fisco-contribuinte e no contínuo enfraquecimento dos órgãos do Estado, cada vez mais afastados da função de guardiões da segurança jurídica. Do ponto de vista da política fiscal, escolhas de curto prazo e sem preocupação com a gestão dos recursos públicos (guerra fiscal) aumentam a litigiosidade entre os entes federados e incrementam o contencioso tributário, em função da carência de regras claras e objetivas que garantam contrapartidas mensuráveis que façam valer o princípio da função social da empresa. No plano econômico, os estudos comparativos ressaltam a pouca atratividade do mercado brasileiro, o que decorre da elevada carga tributária,

⁷⁰⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia social da prestação jurisdicional. In: **Revista de informação legislativa**, v. 31, n. 122, p. 291-296, Abr./jun. 1994. Brasília, 1994. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176210>>. Acesso em: 30 jan. 2010.

⁷⁰¹ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 26-27.

⁷⁰² BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 27-30.

do alto custo de *compliance* e dos baixos indicadores de transparência e eficiência, elevando, dessa forma, o custo-Brasil. Por outro lado, a recorrência na instituição de programas de parcelamento fiscal em todas as esferas políticas não apenas premia a inadimplência, mas também estimula a impontualidade no cumprimento das obrigações tributárias, pois, cada vez mais, novos contribuintes se furtam em pagar as dívidas aguardando novos parcelamentos, gerando a queda da arrecadação.⁷⁰³

No plano normativo-processual, Gisele Barra Bossa destaca, como causas de fomento da litigiosidade, a alta complexidade do sistema tributário brasileiro e a existência de um processo moroso, incoerente e instável. A alta complexidade está evidenciada no número excessivo de tributos, na diversidade de alíquotas e na variedade que critérios de apuração. Leis são editadas para atender interesses políticos, sem levar em conta os impactos sociais, econômicos e institucionais e se sobrepondo a racionalidade econômica e ao bem comum.⁷⁰⁴

Segundo Gisele Barra Bossa, falta clareza interpretativa e sobra discricionariedade na atuação das autoridades fiscais. A autora destaca ainda a falta de diálogo entre as partes processuais, de aprimoramento legislativo que incorpore boas práticas, de transparência, de celeridade e de eficiência procedimental. Também não há uniformidade e estabilidade na jurisprudência e o sistema normativo processual propicia a procrastinação dos feitos, com a utilização indiscriminada de recursos e a existência de prazos alongados para prescrição, decadência e prática de atos processuais. Assim, a longevidade do contencioso tributário estimula a litigiosidade e gera insegurança jurídica.⁷⁰⁵

Como medidas para redução desse contencioso, Gisele Barra Bossa aponta cinco pilares, a saber: (i) premiação de boas práticas; (ii) uso de métodos alternativos

⁷⁰³ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 27-30.

⁷⁰⁴ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 31.

⁷⁰⁵ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 31.

para a resolução de litígios; (iii) eficiência e transparência na gestão; (iv) uniformidade e coerência do sistema de modo que os Poderes do Estado cumpram suas funções de guardiões da segurança; e (v) reconstrução do processo tributário para garantir a imparcialidade dos julgadores, a redução do tempo do processo, a conciliação e a mediação, a ampla dilação probatória no processo administrativo, a otimização das estruturas de poder e instâncias recursais e a estruturação de Justiça especializada.⁷⁰⁶

No âmbito da recuperação dos créditos públicos, através de medidas alternativas de cobrança, a União vem contribuindo de forma eficaz para a redução do congestionamento das instâncias judiciais. Nesse sentido, recentemente foram introduzidas medidas extrajudiciais que levam a uma significativa redução no ajuizamento das ações de execução fiscal e nos índices de litigância tributária.

2.3.3 Sonegação Fiscal e Inadimplência Contumaz

A justiça fiscal se concretiza com a observância de princípios como os da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência, entre outros.

Segundo Gustavo Campos, a ineficiência quanto à recuperação dos créditos públicos viola os direitos daqueles contribuintes que honram suas obrigações fiscais, provocando o desequilíbrio na distribuição da carga tributária entre os cidadãos e contrariando a ordem constitucional que impõe respeito aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.⁷⁰⁷

Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva foram previstos na primeira Constituição brasileira – Constituição Imperial de 1824 – que assim estabelecia: "Nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei" (art. 179, §1º) e "Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres" (art. 169, §15).

⁷⁰⁶ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 52-53.

⁷⁰⁷ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. Execução Fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p 38-39.

A principal consequência da ausência de efetividade da ação de execução fiscal como instrumento único de cobrança é a elevação dos índices de sonegação fiscal e de inadimplência. Quando a inadimplência se dá em limites moderados, torna-se administrável e não traz grandes problemas para as finanças públicas, mesmo porque a incidência de multas e outros encargos minimiza em parte os efeitos financeiros do atraso.

Todavia, quando os índices de inadimplência tributária e de sonegação fiscal se elevam, graves transtornos são acarretados às finanças do Estado. É isto que vem ocorrendo no Brasil, onde a inadimplência, a sonegação e a litigância são estimuladas diante da crise do processo de execução fiscal e dos reiterados programas de recuperação fiscal (REFIS) concedidos aos devedores.

Tão importante quanto definir as consequências de um fenômeno, é investigar as suas causas. Ao refletir sobre as causas da inadimplência, Bernardo Ribeiro de Moraes sugere algumas razões pelas quais os devedores deixam de cumprir suas obrigações. Alguns, de fato, o fazem por não dispor, no momento próprio, dos recursos financeiros necessários, mas muitos outros o fazem por serem infensos ao cumprimento de qualquer obrigação, por não se sentirem devedores da Fazenda Pública, ou, ainda, por sentirem que o tributo é muito pesado.⁷⁰⁸

Não importa quais as razões da inadimplência e da sonegação fiscal. Em ambas as hipóteses, tem o Poder Público o dever de adotar medidas e envidar esforços para vencer as resistências, pois, do contrário, não são apenas as finanças públicas e as políticas públicas que restaria comprometidas, o que já seria algo de grande monta, mas a própria Constituição Federal seria violada com a quebra dos princípios da isonomia e capacidade contributiva, dentre outros, inviabilizando por completo a justa divisão dos encargos públicos.

2.3.4 Aumento da Carga Tributária

Uma carga tributária elevada aumenta também o prêmio da sonegação e da inadimplência. Como aduz Cristiano Carvalho, “quanto maior a exação, maior será o

⁷⁰⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Dívida ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142-143.

estímulo para que o contribuinte busque evitá-la, consoante as premissas da escolha racional”.⁷⁰⁹

Mas a recíproca também é verdadeira. Altas taxas de sonegação fiscal e de inadimplência, por parte de alguns contribuintes, agravam necessariamente a situação dos demais contribuintes ao implicar o aumento da carga tributária exigida da sociedade. A questão é muito óbvia: se alguém não paga, quem paga deve pagar mais para compensar as perdas da evasão fiscal.

Nesse contexto, a doutrina econômica criou a teoria do nível ótimo de tributação ou tributo ótimo, que se define como aquele que gera as receitas necessárias à satisfação das necessidades públicas sem, contudo, provocar maiores distorções no mercado e no sistema de preços. Conforme Cristiano Carvalho, um tributo ótimo deve apresentar as seguintes características: (i) ampla base de contribuintes; (ii) regras simples e objetivas; (iii) demanda inelástica; (iv) justiça fiscal; e (v) baixo custo administrativo. Aduz o autor que, quanto maior a carga tributária, maior será também o grau de deserção dos contribuintes com relação ao pagamento.⁷¹⁰

A constatação de que a tributação elevada não implica necessariamente maior arrecadação foi demonstrada por Arthur Laffer, em modelo que ficou conhecido como curva de Laffer, que indica, no plano teórico, o ponto de equilíbrio entre a alíquota do tributo e a arrecadação obtida pelo governo. A curva de Laffer está representada na figura 1, onde o eixo horizontal (t) indica o aumento da alíquota de determinado tributo e o eixo vertical (T) indica o valor total da arrecadação obtida. Observa-se que a partir de determinada alíquota (t^*), o aumento da tributação não mais implica o aumento da arrecadação (T_{max}), sendo este o ponto ótimo da tributação.

⁷⁰⁹ CARVALHO, Cristiano. Teoria da decisão jurídica. São Paulo: Almedina, 2018, p. 217.

⁷¹⁰ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 254.

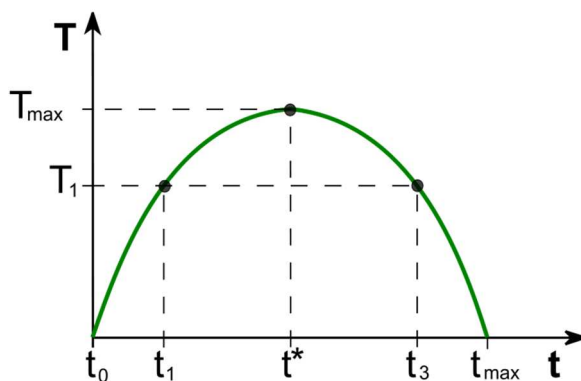


Figura 1 – Curva de Laffer.⁷¹¹

Além das limitações inerentes ao poder de tributar, que impõe a observância, entre outros, dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, há outras exigências que conferem limites à tributação.

Conforme Cristiano Carvalho, a legislação tributária deve ser clara e objetiva de modo a evitar complexidades, obscuridades e confusões que elevem os custos de conformidade e vulnerem o ambiente de negócio. Todavia, na visão do autor, o sistema tributário brasileiro não possui estas qualidades, pois sua complexidade exige, nas grandes empresas, sofisticados departamentos tributários que demandam cerca de 2.600 horas anuais de trabalho para o cumprimento da legislação tributária e das obrigações acessórias.⁷¹²

A Carga Tributária Bruta (CTB) representa o fluxo de recursos financeiros transferidos da sociedade para o Estado que satisfazem ao conceito econômico de tributo. Conforme os dados referentes a 2016 e 2017, a carga tributária brasileira foi de 32,29% e 32,43% do Produto Interno Bruto (PIB), respectivamente. Na série histórica que vai de 2002 a 2017, a carga tributária brasileira oscilou entre 31,39% (2003) e 33,64% (2007), conforme os dados da Receita Federal.⁷¹³

⁷¹¹ REIS, Tiago. **Curva de Laffer: a relação entre tributação e arrecadação do governo**. Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/curva-de-laffer/>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

⁷¹² CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 255.

⁷¹³ BRASIL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil**, 2017: análise por tributo e bases de incidência. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 15 out 2019.

No Brasil há um consenso de que a carga tributária é muito elevada, embora esteja dentro da média dos países que integram a Organização para Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE). A percepção negativa dos brasileiros quanto à tributação está mais influenciada pelo pequeno retorno proporcionado pelo Estado em termos de serviços públicos de qualidade do que propriamente pelos valores que efetivamente se paga a título de tributo.

3 MEDIDAS EXTRAJUDICIAIS DE COBRANÇA COMO RESPOSTA À INEFETIVIDADE DA AÇÃO EXECUÇÃO FISCAL

A inefetividade do processo de execução fiscal torna imperioso o aprimoramento de instrumentos alternativos de cobrança dos créditos públicos, mas o emprego destes instrumentos não autoriza a criação de restrições irrazoáveis que acarretem prejuízo aos direitos e garantias fundamentais. Conforme Paulo Cesar Conrado, harmonizar as novas medidas de cobrança com o respeito às garantias fundamentais constitui um dos maiores desafios a ser enfrentado na dinâmica processual tributária contemporânea.⁷¹⁴

Seja como for, os instrumentos indiretos de cobrança são cada vez mais empregados como alternativa à tradicional ação de execução fiscal.

Desde os albores da República brasileira e por todo o Século XX e início do Século XXI, a Administração Pública tem insistido na adoção de medidas coercitivas e indiretas para reforçar a recuperação dos créditos públicos. As intermináveis discussões que se travaram em torno da validade das denominadas sanções políticas remontam a meados do Século XX e persistem até os dias atuais.

Nos últimos anos foram adotados novos modelos de cobrança da dívida ativa e vivenciadas novas experiências. No âmbito federal, a partir de 2016 a PGFN implantou o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), criado pela Portaria PGFN nº 396/2016, através do qual foi possibilitado o arquivamento de

⁷¹⁴ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 31.

processos de execução fiscal de difícil ou impossível recuperação e a centralização das diligências para a localização de devedores e de seus bens.

Perseguindo nesse mesmo intento, em 2018 foram ainda introduzidas outras inovações relacionadas a arrecadação dos créditos públicos, através da Lei nº 13.606/2018, que alterou a Lei nº 10.522/2002. Estas medidas foram regulamentadas pela Portaria PGFN nº 33/2018.

Conforme Paulo Cesar Conrado, essas inovações que visam o aprimoramento dos instrumentos tradicionais de cobrança, tem como ponto destacável o fato de que não olvidaram a preservação das garantias fundamentais do contribuinte, enfrentando, assim, o grande desafio do contencioso tributário. Com efeito, o incremento de novos mecanismos de cobrança só tem legitimidade se estiverem associados à preservação das garantias conferidas ao contribuinte, tanto no aspecto formal, quanto no material. Um dos novos mecanismos introduzidos pela União, a averbação pré-executória, encontra-se jungida à possibilidade de apresentação de pedido de revisão de débito inscrito, da prestação antecipada de garantia e da celebração de negócio jurídico processual. Estas garantias conferem legitimidade à cobrança e protegem o contribuinte contra exigências indevidas.⁷¹⁵

Assim, não há razão para se restringir a cobrança dos créditos públicos aos meios diretos e tradicionais representados especialmente pela ação de execução fiscal. Meios indiretos de cobrança estão em toda parte, sendo plenamente compatíveis com nossa ordem jurídica e constitucional, notadamente no que tange aos princípios da eficiência e da celeridade processual, introduzidos pelas Emendas Constitucionais nº 19/1998 e nº 45/2004, respectivamente.

As modalidades de cobrança direta e de cobrança indireta são distinguidas por Paulo Cesar Conrado. A primeira consiste na intervenção judicial para a satisfação forçada do crédito tributário, não sendo resultante de imperativo constitucional, mas de mera previsão legal, contida na Lei nº 6.830/1980. Por outro lado, a cobrança

⁷¹⁵ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 32-33.

indireta consiste no emprego de outros mecanismos que se prestem a estimular o cumprimento voluntário da obrigação tributária.⁷¹⁶

Com a introdução cada vez mais frequente de meios indiretos de cobrança, a execução judicial forçada passa a ser precedida de instrumentos extraprocessuais que, em essência, tendem ser menos onerosos. Essa é a racionalidade introduzida pela Portaria PGFN nº 396/2016 que, ao autorizar o ajuizamento seletivo, tornou a expropriação forçada uma via alternativa que se complementa com os meios que estimulam o pagamento voluntário da dívida, como é o caso do protesto. Este, conquanto não tenha efeito de expropriação, gera estímulos que levam os devedores a pagar voluntariamente os débitos.⁷¹⁷

Segundo Paulo Cesar Conrado, esses estímulos podem ser divididos em quatro categorias, a saber: (i) estímulos positivos ou premiais, como desconto para induzir o pagamento antecipado; (ii) estímulos negativos ou sancionatórios, no qual se inclui o protesto de certidão da dívida ativa; (iii) estímulos corretivos, como é o caso do parcelamento, que leva à supressão de irregularidade já verificada com o inadimplemento; e (iv) estímulos coercitivos-processuais, representados pelo ato inicial do processo de execução fiscal, quando então, com a citação do devedor, o Poder Judiciário ordena o pagamento voluntário, sob pena de penhora.⁷¹⁸

Os meios indiretos de cobrança fundamentam-se no princípio da proporcionalidade. As ações manejadas pela Fazenda para recuperação de seus créditos são devidamente graduadas considerando-se agora a posição do

⁷¹⁶ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 33.

⁷¹⁷ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 34.

⁷¹⁸ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 34-35.

contribuinte, em especial nos casos em que, de sua parte, há legítima expectativa de contraditar a obrigação tributária.⁷¹⁹

Para Paulo Cesar Conrado, os instrumentos sancionatórios e os meios indiretos de cobrança que, na esfera administrativa, criam incômodos para o sujeito passivo, devem vir acompanhados da possibilidade de impugnação administrativa. Ao isolar alguns casos para ajuizamento e submeter os demais aos instrumentos de cobrança indireta, notadamente os de natureza sancionatória, deve a Administração conceder oportunidade ao administrado para impugnar a exigência. Nesse ponto, as medidas instituídas pela Portaria PGFN nº 33/2018, notadamente o pedido de revisão de débitos inscritos em Dívida Ativa (PRDI), atendem a essa exigência, na medida em que conferem aos contribuintes verdadeira paridade de armas e regular distribuição de oportunidades.⁷²⁰

Sempre houve possibilidade de pedir a revisão de débito inscrito, mas o pedido não tinha efeito suspensivo. Com o advento da Portaria PGFN nº 33/2018, o pedido de revisão de débitos inscritos ganhou efeito suspensivo, o que, na visão de Paulo Cesar Conrado, propicia equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte no intervalo que se interpõe entre a constituição do crédito tributário e a cobrança indireta.⁷²¹

Com os novos instrumentos introduzidos pela Lei nº 13.606/2018 (que alterou a Lei nº 10.522/2002) e regulados pela Portaria PGFN nº 33/2018, o contribuinte ganhou o direito de antecipar a garantia do crédito sem a necessidade de buscar um provimento judicial para tanto. Ademais, o pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI), quando manejado no prazo regulamentar, passou a ter efeito suspensivo da cobrança, seja a cobrança direta, seja a cobrança indireta (art. 15, §

⁷¹⁹ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 35.

⁷²⁰ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 36-37.

⁷²¹ CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 37.

2º). Conforme aduz Paulo Cesar Conrado, a unilateralidade que predominava na fase de cobrança que se interponha entre a constituição do crédito e a proposição da ação de execução fiscal cedeu lugar para a bilateralização continuada da relação jurídica tributária.⁷²²

O advento desses novos instrumentos alterou e ampliou a sistemática de realização do controle administrativo de legalidade do crédito tributário, pois este controle ganhou uma feição bilateral e dialética, com participação ativa do contribuinte durante sua realização, podendo, já na instância administrativa, insurgir-se contra a exigibilidade do crédito. Com isto, discussões antes travadas na esfera judicial por meio da exceção de pré-executividade foram deslocadas para o âmbito administrativo. Da mesma forma, as ações cautelares antecipatórias da penhora cederam lugar para a garantia administrativa do crédito inscrito.

Inicialmente, a recuperação dos créditos públicos é efetuada de forma voluntária no âmbito administrativo. É o insucesso da cobrança amigável que leva à cobrança coercitiva na esfera judicial, a desenvolver-se através da ação de execução fiscal. Ocorre que, na busca de maior efetividade para a cobrança, o Poder Público vem introduzindo outros meios como forma de compelir os contribuintes a cumprirem suas obrigações. Entre outras medidas, enquadram-se nessa categoria a exigência de certidão negativa de débitos para a prática de certos atos negociais, a Inclusão de devedores em cadastros de inadimplência e o protesto de certidões da dívida ativa, dentre tantos outros analisadas neste estudo.

Em 1980, com a Lei de Execução Fiscal, introduziu-se um processo especial de execução dos créditos públicos que, naquela época, representou importante simplificação do procedimento, com redução dos aspectos formalísticos e burocráticos do sistema vigente e com maior celeridade ao processo de cobrança.

Todavia, decorridos 40 anos, a Lei de Execução Fiscal entrou em profunda crise de efetividade, o que é evidenciado pelas altas taxas de congestionamento de processos, morosidade da Justiça, significativo aumento dos estoques da dívida ativa

⁷²² CONRADO. Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 37-38.

nas diversas esferas políticas e pífios resultados nas taxas anuais de recuperação desses créditos públicos.

A ausência de efetividade da execução fiscal como meio de recuperação dos créditos públicos afronta importantes princípios constitucionais, como eficiência, isonomia e capacidade contributiva. Ademais, são os recursos provenientes da arrecadação desses créditos que propiciam a execução das políticas públicas relacionadas aos direitos fundamentais.

Como destacam Kalyara Melo e Valcir Gassen, se no Estado Liberal – cujas funções eram restritas à garantia dos direitos de primeira geração – a eficiência não se revelava tão essencial, com o advento do Estado Social, a realidade mudou e o Estado assumiu relevante papel na área social, oferecendo, dentre outros, os serviços públicos de educação, saúde, cultura, previdência e assistência social. Houve também forte interferência estatal sobre a ordem econômica. Essa mudança no papel do Estado exigiu complexa infraestrutura e acarretou crescente expansão das despesas públicas, pondo a eficiência em lugar de relevo e levando a mudanças na Administração Pública, que superou a fase burocrática para assumir matiz gerencial, com foco não mais em processos, mas nos resultados e na eficiência, controle de gastos e responsabilização dos agentes públicos.⁷²³

No Brasil, o princípio da eficiência foi incluído pela Emenda Constitucional nº 19/1998 e ganhou maior relevância e atenção do legislador, da doutrina e da jurisprudência. Na esfera processual, a eficiência foi reforçada pela exigência de celeridade, pois a Emenda Constitucional 45/2004 introduziu na ordem jurídica o princípio da razoável duração do processo. Traduzindo estes princípios, aduzem Kalyara Melo e Valcir Gassen que a prestação jurisdicional deve ser orientada por normas eficientes, realizada pelos meios adequados e entregue em prazo razoável, devendo assim também proceder a Administração Pública, pois o dever de observar a eficiência estende-se a todos os poderes e à própria sociedade.⁷²⁴

⁷²³ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 359.

⁷²⁴ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária.

Nessa mesma linha, destaca Onofre Alves Batista Júnior que o Estado contemporâneo – mais do que a supremacia das leis, da liberdade e da igualdade formal – reclama êxito nas medidas destinadas a efetivar a sua política, em especial nos planos econômico e social, pois a eficiência exige igualdade social e garantia dos direitos econômicos, sociais e culturais, com ênfase no maior valor do sistema, que é a dignidade da pessoa humana.⁷²⁵

Quando a ação de execução fiscal se mostra inefetiva e inadequada para a recuperação dos créditos públicos, como nas dívidas de pequeno valor ou quando inexistem bens penhoráveis, uma matriz tributária efetivamente equitativa exige o desenvolvimento e o aprimoramento de meios alternativos de cobrança dos créditos públicos, não restringindo esta cobrança ao processo de execução fiscal.⁷²⁶

3.1 Legitimidade das Medidas Extrajudiciais de Cobrança

A introdução de medidas extrajudiciais para a recuperação dos créditos públicos tem sido cada vez mais frequente e legitimada no âmbito do Poder Judiciário, constituindo uma resposta eficaz do Poder Público frente à inefetividade dos instrumentos tradicionais de cobrança.

No âmbito federal, a implementação desses novos instrumentos foi intensificada recentemente com a introdução do Regime Diferenciado de Cobrança (RDCC), previsto na Portaria PGFN nº 396/2016, que passou a tratar de forma diferenciada os créditos tributários, conforme os diferentes graus de sua recuperação.

Através da Lei nº 13.606/2018, que altera a Lei nº 10.522/2002, foram estabelecidas novas medidas extrajudiciais de cobrança de modo a tornar a recuperação dos créditos públicos mais célere e mais eficaz. Estas inovações foram regulamentadas pela Portaria PGFN nº 33/2018 e estão firmadas em cinco pilares, a saber:

GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 362.

⁷²⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 48.

⁷²⁶ MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. GASSEN, Valcir. (Organizador). *In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012, p. 369.

- a) controle administrativo de legalidade;
- b) antecipação de garantia;
- c) pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI);
- d) averbação pré-executória; e
- e) ajuizamento seletivo da execução fiscal.

Conforme Juliana Araújo, o intuito desses cinco pilares é conferir celeridade e eficácia à cobrança, reduzindo a litigiosidade que antes se travava completamente na esfera judicial e que agora foi deslocado para a esfera administrativa.⁷²⁷

Outra importante medida extrajudicial de arrecadação é a transação tributária, hipótese de extinção do crédito tributário prevista há mais de 50 anos no Código Tributário Nacional, mas que nunca tinha sido regulamentada.

3.1.1 Controle Administrativo de Legalidade

A Portaria 33/2018 reafirma duas exigências que já figuram em dispositivos legais, a saber: (i) o controle de legalidade do crédito como direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional; e (ii) a fixação do prazo de 90 dias, a contar da constituição definitiva do crédito, para que a autoridade responsável pelo lançamento encaminhe os débitos a PGFN para controle de legalidade e inscrição na dívida ativa.

O controle de legalidade se restringe aos aspectos estritamente legais, não adentrando ao mérito do lançamento, pois não configura instância recursal do órgão lançador. O parágrafo único do art. 2º da Portaria PGFN nº 33/2018, introduzido pela Portaria PGFN nº 42/2018, assim dispõe: “O disposto neste artigo não afeta as competências privativas dos órgãos de constituição de créditos cobrados, nem implica revisão do lançamento tributário pela PGFN”.⁷²⁸

⁷²⁷ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 16-17.

⁷²⁸ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Portaria PGFN nº 33**, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

3.1.2 Antecipação de Garantia

A possibilidade de antecipação da garantia veio para suprir uma lacuna normativa. Não havia previsão legal para oferecimento de garantia antes do ajuizamento da ação de execução fiscal. Os contribuintes utilizavam-se da via judicial para efetuar uma caução antecipatória da penhora. Sobre a questão, o STJ, em recurso representativo de controvérsia, havia firmado o entendimento de que a medida era possível (REsp nº 1.123.669/RS). O interesse dos contribuintes na medida estava relacionado com a expedição de certidão de regularidade fiscal. Todavia, com a possibilidade de antecipação de garantia na esfera administrativa, reduz-se a litigiosidade, desafogando neste ponto o Poder Judiciário.

3.1.3 Pedido de Revisão de Dívida Inscrita

O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) encontra-se regulamentado pela Portaria nº 33/2018 e consiste no procedimento administrativo que oferece ao contribuinte mais uma oportunidade para pleitear o reexame dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade dos créditos inscritos na dívida ativa, mesmo quando já realizado o controle administrativo legalidade antes da inscrição do crédito na dívida ativa.

O PRDI pode ser efetuado a qualquer tempo; mas, se for apresentado no prazo de 30 dias da intimação da inscrição do débito na dívida ativa, suspenderá uma série de medidas extrajudiciais relacionadas a cobrança do crédito inscrito, tais como o encaminhamento da Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, a comunicação da inscrição aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, a averbação da Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, dentre outras providências relacionadas no art. 7º da referida Portaria.⁷²⁹

Protocolado o pedido de revisão, este será analisado no prazo de trinta dias e, conforme o art. 20 da multicitada Portaria, da decisão que indeferir o pedido de

⁷²⁹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Portaria PGFN nº 33**, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

revisão, total ou parcialmente, caberá recurso, no prazo de 10 (dez) dias, sem efeito suspensivo. Nos termos do art. 17, § 5º, da mesma norma, a propositura, pelo contribuinte, de qualquer ação ou exceção cujo objeto seja idêntico ao do pedido de revisão importará na renúncia ao direito de revisão administrativa.⁷³⁰

3.1.4 Averbação Pré-executória da Certidão de Dívida Ativa

A averbação da certidão da dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora está contemplada no art. 20-B, 3º, II, da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.606/2018.

A averbação pré-executória torna os bens e direitos indisponíveis e ocorrerá na ausência de pagamento ou parcelamento do tributo no prazo de cinco dias, contados da notificação da inscrição, desde que não tenha o contribuinte apresentado pedido de revisão ou proposta de antecipação da garantia.

Esta garantia conferida ao crédito tributário tem fundamento no art. 183 do CTN, que admite outras garantias expressamente previstas em lei.

Para Juliana Araújo, a averbação pré-executória impede a fraude à execução, pois sua anotação nos registros competentes torna público o futuro impedimento que pode recair sobre o bem quando sobrevier sua eventual expropriação na via executiva.⁷³¹

Questionamentos sobre a limitação do direito de propriedade do devedor – que ficaria impedido de dispor do bem ou direito enquanto persistir em inadimplência – são rebatidos por Juliana Araújo, para quem o direito de propriedade não é absoluto e pode ser flexibilizado para se adequar a outras garantias e direitos constitucionalmente reconhecidos. Segundo a autora, o que se tem neste caso é mero incremento das garantias do crédito tributário, impedindo a dilapidação antecipada do patrimônio do devedor. Não se tem, na hipótese, a expropriação do bem tornado

⁷³⁰ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Portaria PGFN nº 33**, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

⁷³¹ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 23.

indisponível, que estará a cargo do Poder Judiciário numa futura ação de execução fiscal. Ademais, ressalta a autora, "a indisponibilidade do bem só há de ser feita após a certificação pelo fisco de que o devedor se omitiu em realizar as medidas legalmente previstas assecuratórias da cobrança", com a garantia de contraditório administrativo.⁷³²

A indisponibilidade decorrente da averbação pré-executória é, portanto, legítima, não retirando do proprietário o pleno exercício de sua atividade econômica nem o uso e fruição de seus bens, que permanecem sob seu domínio. O que se busca com esta medida é conferir maior efetividade à cobrança.⁷³³

Nos termos do art. 30 da Portaria nº 33/2018, uma vez efetuada a averbação, a ação de execução fiscal deve ser ajuizada no prazo de 30 dias, sob pena de levantamento da averbação.

3.1.5 Ajuizamento Seletivo da Execução Fiscal

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, a cobrança judicial da dívida ativa requer da parte da administração uma decisão quanto a filosofia do ajuizamento, traduzida em três hipóteses: (i) ajuizamento de todos os créditos inscritos na dívida ativa; (ii) ajuizamento apenas dos créditos acima de determinado valor; e (iii) opção pela cobrança amigável ou administrativa.⁷³⁴

Embora o mais comum seja o ajuizamento pela Fazenda Pública de todos os créditos inscritos na dívida ativa, há razões para a seletividade no ajuizamento desses créditos, conforme pontua Bernardo Ribeiro de Moraes:

Às vezes, diante da quantidade de dívidas ativas, de importâncias as mais diversas, a Administração escalona os débitos, conforme critério que atenda à situação específica. Variará de acordo com a importância da dívida, tempo da impontualidade (evitar prescrição) e quantidade de débitos. Outros fatores podem influir no critério de seleção, tais como a situação do cartório judicial

⁷³² ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 24.

⁷³³ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 25.

⁷³⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 157-158.

(pode estar abarrotado de ações) ou da própria Administração (demora na preparação das ações, etc.).⁷³⁵

Entre as causas que afetam negativamente o êxito da cobrança judicial está a demora na remessa dos créditos ao setor de cobrança judicial. Em razão do tempo decorrido, muitos créditos tornam-se incobráveis em face das dificuldades para se localizar os devedores ou bens penhoráveis de sua propriedade. Comprometem ainda o sucesso da cobrança, as deficiências dos recursos humanos e tecnológicos e o desaparecimento dos órgãos da Fazenda Pública e do Poder Judiciário, associando-se a isto o congestionamento de processos nas varas de execução fiscal.⁷³⁶

Durante muito tempo a Fazenda Nacional adotou a prática de ajuizar, de forma generalizada, todos os créditos inscritos e não pagos acima de determinado valor, correspondente ao custo médio do processo de execução. Não havia qualquer consideração quanto à possibilidade de serem ou não recuperáveis pela via executiva. Essa prática levou ao congestionamento dos órgãos jurisdicionais e ao assoberbamento dos escassos recursos humanos das procuradorias incumbidas dessa atividade, gerando uma atuação mecânica e sem racionalidade e êxito. A cada ano, os índices da arrecadação tornavam-se cada vez mais pífios e a execução fiscal perdia efetividade, entrando numa crise permanente.

O ajuizamento seletivo está autorizado no art. 20-C da Lei nº 10.522/2002, inserido pela Lei nº 13.606/2018, que assim dispõe:

Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados.

Parágrafo único. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para o ajuizamento da ação de que trata o **caput** deste artigo, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.⁷³⁷

O art. 33 da Portaria PGFN nº 33/2018 reforça a exigência de que a seleção das dívidas ajuizáveis considere a existência de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor e do corresponsável, quando úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

⁷³⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 158.

⁷³⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 158-159.

⁷³⁷ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 24 jan. 2020.

Conforme Juliana Araújo, "o ajuizamento seletivo mostra-se como medida indispensável à cobrança eficiente e, acima de tudo, como mecanismo que concretiza as demais medidas extrajudiciais de cobrança". A autora repisa o fato de que as medidas introduzidas por este novo modelo de cobrança não apenas se complementam, mas estão também contextualizadas numa importante abertura de diálogo e de contraditório entre o fisco e os contribuintes, antecipada já para a esfera administrativa.⁷³⁸

3.1.6 Transação resolutiva de litígio relativo a créditos da Fazenda Pública

A transação é medida extrajudicial de arrecadação dos créditos públicos recentemente introduzida na ordem jurídica brasileira. A transação como hipótese de extinção do crédito tributário já era prevista há mais de 50 anos nos artigos 156, III, e 171 do CTN, todavia, somente agora foi regulamentada pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que abrange os créditos públicos de natureza tributária e não tributária.⁷³⁹

Conforme o art. 1º da referida norma, a transação resolutiva de litígio aplica-se à cobrança de créditos de natureza tributária ou não tributária, mediante juízo de oportunidade e conveniência, sempre que a medida atender ao interesse público, abrangendo: (i) créditos tributários não judicializados sob a administração da Receita Federal; (ii) créditos inscritos na dívida ativa e tributos da União cuja inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; (iii) dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cuja inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal; e (iv) créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União.⁷⁴⁰

A referida Lei criou três modalidades de transação, a saber: (i) transação por proposta individual ou por adesão referente a créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; (ii) transação por adesão nos demais

⁷³⁸ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 26.

⁷³⁹ A referida Lei é resultante da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.

⁷⁴⁰ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 25 abr. 2020.

casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e (III) transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

Ao formular proposta de transação, deve o devedor expor os meios para a extinção dos créditos, assumindo os seguintes compromissos: (i) não utilizar a transação de forma abusiva para limitar, falsear ou prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; (ii) não ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, direitos e valores em prejuízo da Fazenda Pública; (iii) não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação à Fazenda Pública, quando exigido em lei; (iv) desistir de impugnações ou recursos administrativos relativos aos créditos incluídos na transação e renúncia a quaisquer alegações de direito (art. 3º).⁷⁴¹

Os benefícios concedidos pela Fazenda Pública na transação podem envolver: (i) descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, desde que não implique redução superior a 50% do valor total dos créditos transacionados; (ii) prazo de até 84 meses para a quitação; e (iii) oferecimento, substituição ou alienação de garantias e constrições (art. 11).⁷⁴²

Nos termos do art. 16 da Lei nº 13.988/2020, a transação resolutiva de litígios aplica-se também aos litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, ou seja, controvérsia que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.⁷⁴³

Por fim, o art. 23 da Lei criou ainda a hipótese de transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não seja superior a 60 salários mínimos. Nesses casos, além da transação, pode a Administração Pública também utilizar-se de outros métodos alternativos de solução de litígio.⁷⁴⁴

⁷⁴¹ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 25 abr. 2020.

⁷⁴² BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 25 abr. 2020.

⁷⁴³ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 25 abr. 2020.

⁷⁴⁴ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 25 abr. 2020.

3.2 Efetividade das Medidas Extrajudiciais de Cobrança

As medidas extrajudiciais de arrecadação dos créditos públicos, aí compreendidas as denominadas sanções políticas, tem na sua efetividade um importante argumento de existência e o Poder Público insiste sempre no emprego destas medidas.

As repetidas e prolongadas crises econômicas, associadas à elevada carga fiscal a que estão submetidos os contribuintes e à complexidade do sistema tributário nacional contribuem para elevados índices de inadimplência⁷⁴⁵, sendo isto evidenciado pelo vertiginoso crescimento dos estoques de débitos inscritos na dívida ativa dos diversos entes federados, notadamente na esfera da União. Os Relatórios PGFN em Números apontam que o estoque de créditos inscritos na Dívida Ativa da União e do FGTS quase que dobrou no período entre 2013 e 2018, crescendo de 1,27 para 2,19 trilhões de reais nesse período.⁷⁴⁶

Por outro lado, as reiteradas concessões de parcelamentos especiais e de programas de recuperação fiscal para os contribuintes inadimplentes, muitas vezes estimuladas pelo interesse dos entes públicos no incremento imediato da arrecadação de receitas, tem se mostrado insatisfatórias e contribuído para uma cultura de inadimplência.

Nesse contexto, como a ação de execução fiscal não tem apresentado bons resultados, o Poder Público tem cada vez mais se utilizado de meios alternativos diretos ou indiretos de cobrança, com o emprego de medidas restritivas de direitos que possam induzir ou mesmo compelir os devedores ao cumprimento das obrigações.

Todavia, essas medidas, tradicionalmente designadas de sanções políticas, têm gerado muita resistência e muitas contestações. O principal argumento dos que

⁷⁴⁵ Conforme Onofre Alves Batista Júnior, no Século XX, especialmente no pós-guerra, com o incremento das despesas públicas, houve o consequente agravamento da carga tributária e isso exigiu um modelo tributário mais sofisticado, com a introdução de impostos diretos ao lado dos impostos indiretos então existentes (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 55).

⁷⁴⁶ Dados extraídos da publicação PGFN em Números, onde constam os relatórios anuais de 2014 a 2019, com os dados referentes aos exercícios de 2013 a 2018. Os relatórios estão disponíveis em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

a elas se opõem seria o fato de elas violarem os direitos fundamentais do contribuinte, afrontando, dessa forma, a ordem jurídica.

As diversas concepções atribuídas pela doutrina e pela jurisprudência às sanções políticas tem no elemento teleológico a característica essencial dessas medidas, visto que são empregadas com a finalidade de favorecer a arrecadação.

Uma das primeiras decisões judiciais concernente a estas medidas estava relacionada ao Decreto-lei nº 5, de 1937. No art. 1º, este Decreto vedava determinadas vantagens e certos direitos aos contribuintes quês estivessem em débito para com a Fazenda Nacional, impedindo-os de transacionarem com as repartições públicas no País. Como já visto, na origem da controvérsia, mesmo qualificando a medida impugnada como sanção política, o juízo *a quo* denegou a segurança e declarou válida a sanção. No âmbito do Tribunal Federal de Recursos, o contribuinte reverteu a decisão. O Tribunal fundamentou-se em dois argumentos principais: (i) o direito ao exercício de atividade lícita; e (ii) a execução fiscal como único meio legal para cobrança dos créditos públicos.

Todavia, em 25.07.1957, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 33.523-DF, a Primeira Turma do STF restabeleceu a decisão monocrática, decidindo, por unanimidade, que aquela restrição era perfeitamente legal.⁷⁴⁷

O argumento da execução fiscal como único instrumento disponível para a recuperação dos créditos públicos é, ainda hoje, utilizado pelos que se opõem às vias alternativas de cobrança. Todavia, se naquela época o argumento tinha algum sentido, dada a existência de um processo executivo ainda eficiente e rápido, o mesmo já não se aplica aos dias atuais, quando se mostra notória a inefetividade da ação de execução fiscal como instrumento único de cobrança dos créditos públicos.⁷⁴⁸

⁷⁴⁷ O julgamento foi assim ementado: “O exercício de comércio e suas limitações legais. O art. 1º do Dec-lei nº 5, de 1937, que veda aos contribuintes que estiverem em débito com a Fazenda Nacional, determinadas vantagens e a certos direitos, é perfeitamente legal (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020).

⁷⁴⁸ A existência, naquela época, de uma via judicial eficiente e rápida para cobrar o crédito do negociante faltoso sem impedir o exercício de sua atividade lícita foi a principal premissa invocado pelo TFR para decidir de forma contrária à Fazenda Pública (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em:

No aludido julgado, ao restabelecer a decisão favorável ao Fisco, o STF entendeu que o Decreto-lei não imponha qualquer restrição à atividade comercial, mesmo porque esta deve ser feita de acordo com a lei. Na visão da Corte Suprema, não se tratava de punir ou de reprimir uma atividade ilícita, mas de impor uma medida de ordem pública, inclusive consagrada pelo Direito Processual Civil. Do voto do ministro Sampaio Costa, colaciona-se o seguinte excerto:

Confirmo a decisão. É uma maneira política de execução do fisco. Sempre foi autorizado. O exercício do comércio como o exercício de qualquer profissão está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei e esta pode estabelecer essa regra. Para se pagar daquilo que a parte não fez, a Administração exerce, em quase todos os países, esse tipo de execução compulsória, execução política, chamada prévia; - obrigar o indivíduo, mediante sanções indiretas, a pagar imediatamente o débito. A disposição é legal. A menos que se declare inconstitucional, a meu ver, tem-se que manter a decisão recorrida".⁷⁴⁹

Em 1958, noutro julgamento que teve Nelson Hungria como relator, o STF também declarou legítima, de forma unânime, outra restrição também contida no Decreto-lei nº 5, de 1937. Tratava-se da proibição de aquisição de selos para os produtos de fabricação da Companhia de Fiação e Tecidos Ind. Campista, até que a empresa saldasse o débito que tinha para com a Fazenda Nacional.⁷⁵⁰

Essas duas decisões confirmam a existência inicial de jurisprudência favorável ao emprego de sanções políticas, concebendo-as como “medidas de alto alcance moralizador, na defesa dos superiores interesses da Administração Pública”, e consagrando o entendimento de que “o exercício do comércio, como o exercício de qualquer profissão, está adstrito a determinadas regras estabelecidas na lei”.⁷⁵¹

Todavia, não demorou muito para que o STF adotasse posicionamento diverso, rejeitando algumas medidas tipificadas por ele mesmo como sanções políticas e,

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020).

⁷⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁷⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 36.791-DF**. Rel. Min. NELSON HUNGRIA, julg. 05.05.1958. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=137023>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

⁷⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 36.791-DF**. Rel. Min. NELSON HUNGRIA, julg. 05.05.1958. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=137023>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

portanto, inconstitucionais. Esta nova jurisprudência do STF influenciou sobremaneira as instâncias judiciais inferiores e municiou de argumentos uma corrente doutrinária totalmente adversa à instituição de quaisquer sanções tributárias que não sejam estritamente pecuniárias. Tudo isso resultou num ambiente de muita litigância, com a impugnação de quaisquer restrições de direito adotadas pelo Poder Público com o propósito de favorecer a arrecadação de créditos tributários ou não tributários.

Apesar do discurso ou retórica jurisprudencial restritiva, nos últimos anos, muitas medidas impugnadas pelos contribuintes, sob o pretexto de que configuravam sanções políticas, vêm sendo legitimadas no âmbito judicial, com o argumento de que, estando preservados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, as medidas, a rigor, não configurariam sanções políticas.

Todavia, a inexistência de uma regulamentação legal sobre a matéria vem dificultando a caracterização dessas sanções como legítimas ou ilegítimas. A falta de elementos normativos objetivos que definam os limites do poder administrativo sancionador confere muita subjetividade aos julgamentos, gerando insegurança jurídica para o Fisco e para os contribuintes.

A situação é agravada pela contradição que há entre o discurso e a prática dos tribunais, os quais, se por um lado, atribuem às sanções políticas o sentido de sanções inválidas ou inconstitucionais, por outro lado legitimam muitas medidas restritivas de direito, previstas em lei, mesmo quando visam a compelir os contribuintes ao pagamento das obrigações. O critério que se tem adotado para separar umas das outras são a observância ou inobservância dos princípios e dos postulados constitucionais, como os critérios de proporcionalidade e de razoabilidade.

Assim, contrariando o próprio discurso, entendem o STF e outros tribunais que nem todas as medidas restritivas de direitos podem ser consideradas, *a priori*, inválida. Cada medida introduzida pelo Poder Público – qualquer que seja a designação que se queira lhe dar –, quando questionada sob o pretexto de que configura sanção política, deve ser analisada à luz dos princípios, preceitos e valores constitucionais, para só então ser julgada válida ou inválida.

CONCLUSÕES

As sanções políticas tributárias, enquanto restrições de direitos, instituídas por lei, com a finalidade de facilitar a fiscalização e de promover a arrecadação das receitas públicas, constituem instrumentos válidos, e até mesmo necessários, à efetividade da atividade arrecadatória, desde que sejam respeitados os princípios constitucionais e os limites inerentes ao poder de tributar e ao poder sancionador.

A relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte, cujo objeto é o pagamento de tributos, sempre foi tensa e conflituosa; todavia, com o advento do Estado de Direito, evoluiu de uma relação de poder para uma relação de direito, em que o próprio Estado se vê limitado na sua ação.

A partir do início século XX, com a ascensão do Estado de Bem-Estar Social, passou-se a garantir extenso rol de direitos sociais e econômicos, tendo a arrecadação tributária ganhado novos contornos, com o encampar de novas necessidades públicas pelo Estado e a inevitável expansão das despesas públicas para satisfazê-las.

Nesse novo cenário do Estado Social, a obrigação de pagar tributos assumiu o caráter de dever fundamental correlato aos direitos fundamentais estabelecidos na nova ordem constitucional, exigindo do Poder Público a implementação de medidas alternativas de cobrança, como forma de exigir o cumprimento desse dever e a efetividade das atividades de arrecadação, pois a ação de execução fiscal, instrumento tradicional de cobrança, entrou em crise e não mais atende às expectativas dos credores públicos.

Contudo, influenciada pela jurisprudência do STF que foi delineada em meados do século XX, a doutrina majoritária brasileira passou a defender a inconstitucionalidade das medidas alternativas ou indiretas de cobrança, denominadas sanções políticas tributárias. O principal argumento adotado para rechaçar tais medidas foi o de que a ordem jurídica estabelece a ação de execução fiscal como único meio de cobrança que satisfaz às exigências constitucionais do devido processo legal e das garantias inerentes à ampla defesa e ao contraditório.

Ademais, no âmbito jurisprudencial, verificou-se certo descompasso entre discurso e prática, quando, ao mesmo tempo em que afirma que as sanções políticas são inválidas, admite muitas medidas restritivas de direitos que apresentam nítido viés arrecadatório. Exemplos disso são as listas e os cadastros de devedores, a exigência de certidão de regularidade fiscal para a prática de determinados atos e o protesto de certidão da dívida ativa. Todas essas restrições de direitos foram legitimadas pelo Poder Judiciário e encontram-se em curso.

Essa divergência entre discurso e prática é consequência do conceito atribuído às sanções políticas pelo STF, que se utilizou dos elementos de validade e não dos de existência (restrição de direito e intuito arrecadatório) para definir e rechaçar estas medidas. No entendimento da Suprema Corte, por serem desproporcionais e irrazoáveis, as sanções políticas são inconstitucionais e inválidas; por outro lado, as medidas razoáveis e proporcionais, ainda que restrinjam direitos fundamentais e possuam intuito arrecadatório, não configuram sanções políticas e são, portanto, legítimas. Ocorre que a doutrina tem se apropriado deste conceito pretoriano para tentar afastar a legitimidade de quaisquer medidas introduzidas pelo Poder Público com algum intuito arrecadatório, como se esta atividade fosse algo clandestino ou ilegal. Tudo isso gera conflito e litigância desnecessários.

As conclusões deste trabalho apontam para outra direção. As medidas sancionatórias que restrinjam direitos fundamentais e visem a promover a arrecadação, caracterizam-se como sanções políticas, dada a presença dos elementos essenciais: restrição de direitos e finalidade arrecadatória. A questão da validade ou não dessas medidas compõem um segundo plano – o de validade –, a ser aferido à luz de sua conformação com os princípios e preceitos constitucionais, inclusive no que diz respeito à proporcionalidade e à razoabilidade das restrições.

Com isso, as sanções políticas não devem, *a priori* e *in abstrato*, ser consideradas inválidas. Primeiro, porque os interesses arrecadatórios do Estado não são ilegítimos, mas necessários para provê-lo dos meios financeiros necessários ao funcionamento do Estado, provendo-o dos recursos financeiros necessários ao cumprimento dos objetivos estabelecidos na Constituição Federal. Segundo, porque os direitos fundamentais não possuem caráter absoluto, podendo sofrer restrições e assim ocorre em todos os setores do Direito.

O discurso da jurisprudência que declara inválidas as sanções políticas tributárias, carece de significado, estimula conflitos e gera litigância. Na verdade, é neste discurso que a doutrina se estriba para rechaçar quaisquer medidas restritivas de direitos fundamentais, introduzidas pelo Poder Público com algum viés arrecadatório.

Mesmo assim, o Poder Público segue, desde sempre, instituindo medidas como forma de enfrentar a inefetividade da ação de execução fiscal como instrumento exclusivo de cobrança. Trata-se de medidas que facilitam e promovem a fiscalização e a arrecadação, desestimulando a inadimplência e evitando a sonegação. Nisso elas se coadunam com os princípios constitucionais da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência, bem como com as exigências legais de eficiência e responsabilidade fiscal.

O fato dessas restrições de direito configurar meios indiretos ou alternativos de cobrança não as torna inválidas, a não ser que as restrições sejam desproporcionais e irrazoáveis, violando, injustificadamente, o núcleo básico dos direitos fundamentais ou os princípios constitucionais. Respeitados os critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, pode o Estado restringir direitos fundamentais ou condicionar o seu exercício a determinados requisitos legais, pois esses direitos não possuem carácter absoluto.

As sanções políticas tributárias só podem ser assim concebidas em sentido impróprio, pois, em sua maioria, não configuram sanções (consequências indesejáveis aplicadas contra quem viola a ordem jurídica), mas meros requisitos ou condições legalmente estabelecidas para o exercício de direitos – como no caso, por exemplo, da exigência de certidão negativa de débito – ou instrumentos de indução de comportamentos, como a negativa de liberação de certidão de regularidade fiscal para os contribuintes que possuem débitos exigíveis. Estas sanções também não apresentam viés político, pois não restringem direitos desta natureza.

Mesmo quando apresentam carácter sancionador, as sanções políticas tributárias nada mais são que sanções jurídicas restritivas de direitos; portanto, não pecuniárias. Este é o caso, por exemplo, da inclusão de contribuintes inadimplentes em listas devedores ou em cadastros restritivos do crédito. Nesses casos, desde que respeitados os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e

do contraditório; e, observados os limites do poder sancionador, de modo a não restringir direitos fundamentais de forma irrazoável e desproporcional, tais medidas são legítimas.

Por isso, não são todas as sanções políticas tributárias inválidas ou inconstitucionais, mas apenas aquelas que transbordam os limites legais ou constitucionais do poder sancionador e do poder de tributar, restringindo, de forma desarrazoada e desproporcional, os direitos fundamentais. Em todos os setores jurídicos – e não seria diferente no Direito Tributário – os poderes do Estado estão limitados por princípios e preceitos constitucionais que garantem direitos fundamentais, sendo válidas todas as manifestações de poder que respeitem esses limites, mesmo em se tratando de restrições de direitos que tenham algum viés arrecadatário, pois, a atividade arrecadatória é tão lícita e legítima quanto as demais atividades estatais.

A validade ou a nulidade das sanções políticas tributárias só podem ser afirmadas diante de casos concretos e nunca de forma *a priori* ou *in abstrato*, pois somente em situação real pode-se aferir, mediante juízo de ponderação, se determinada medida é adequada, necessária e proporcional.

Defender a exclusividade de ação de execução fiscal como instrumento único de cobrança, mesmo quando todas as evidências apontam para sua inefetividade, é o mesmo que fazer tábula rasa de importantes princípios constitucionais como o da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência. Ademais, a ineficiência da fiscalização e a falta de efetividade na atividade de arrecadação dos créditos públicos violam a justiça fiscal ao onerar os contribuintes de forma desigual, podendo também acarretar sérios desequilíbrios na esfera da livre concorrência, desiguando os agentes econômicos que atuam no mercado.

As discussões que surgiram em torno das sanções políticas em meados do século passado, como reprovação às medidas indiretas ou alternativas de cobrança praticadas pela Administração Pública, embora adotem a restrição dos direitos fundamentais como pano de fundo – mesmo sabendo que esses direitos não são absolutos – têm como motivos reais a ampla rejeição da comunidade jurídica brasileira ao modelo de execução fiscal administrativa. Assim, firmou-se, na doutrina e na jurisprudência brasileira, a teoria de que não pode a Administração Pública utilizar-se

de medidas indiretas, oblíquas ou transversas com a finalidade de cobrar seus créditos, devendo respeitar o devido processo legal, que somente se materializa por meio da ação de execução fiscal em sua modalidade judicial.

As tentativas de introduzir no Brasil o modelo de execução fiscal administrativa nunca prosperou. As iniciativas do Poder Público nesse sentido sempre sofreram forte oposição da comunidade jurídica, que parece não se incomodar com o ineficiente modelo judicial de cobrança adotado no Brasil. Mas esse modelo não atende mais aos anseios dos credores públicos.

Focada que está na garantia dos direitos fundamentais, que identifica na ação de execução fiscal o único meio de cobrança que satisfaz o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, ignora a doutrina brasileira o fato de que a inefetividade da atividade arrecadatória causa grandes prejuízos à sociedade, na medida em que compromete a prestação de serviços públicos, dificulta a execução de políticas públicas, frustra a equânime distribuição dos encargos públicos e afeta o bom funcionamento do próprio mercado e da livre concorrência.

Diante das insuperáveis resistências à introdução de um modelo de execução fiscal administrativa, o Poder Público optou por introduzir paulatinamente novas medidas extrajudiciais de cobrança para minimizar a inefetividade do sistema exclusivamente judicial.

A ausência de rigor por parte do Poder Público nas atividades de arrecadação dos créditos públicos, além de ir de encontro ao princípio constitucional de eficiência da Administração pública, favorece a inadimplência, a evasão e a sonegação dos tributos, tornando necessária a elevação da carga tributária para compensar as perdas dessa ineficiência. Assim, os contribuintes que pagam regularmente seus tributos terminam por pagar mais do que deveriam, pois pagam por si e também pelos outros que não pagam. Foi esse sentimento de justiça fiscal que certamente embasou o primeiro posicionamento da jurisprudência brasileira, unanimemente favorável às sanções políticas, e favoreceu a permanência de algumas delas, mesmo contrariando o discurso que nega sua validade.

O que se verifica cada vez mais é certo abrandamento naquele discurso de negação da validade das sanções políticas, seja por parte da jurisprudência brasileira,

seja por parte da própria doutrina, sendo já possível encontrar autores que defendem estas medidas como forma adequada e justa para conferir maior efetividade às atividades de arrecadação tributária.

A prolongada crise fiscal vivenciada pela União, Estados e Municípios, com expressivos déficits orçamentários, associada à crescente demanda da sociedade por políticas públicas e por serviços públicos de qualidade, exigem medidas que tornem mais eficiente a atividade de arrecadação das receitas públicas para atender aquelas demandas. Com isso, reduz-se na comunidade jurídica a resistência aos meios que se revelem mais efetivos na cobrança das receitas públicas. Não há como se olvidar do fato de que quando um contribuinte não paga o tributo devido, outros pagam por ele.

As restrições de direitos fundamentais como indução ao pagamento de tributo são válidas, desde que estejam previstas em lei e sejam proporcionais e razoáveis. São também válidas as exigências que se referem a tributo devido, em face de determinadas operações que constituem o fato gerador da cobrança, como na exigência do pagamento do imposto de importação para o desembaraço e liberação do produto importado. Ou, ainda, na exigência do pagamento do imposto sobre a transmissão do imóvel como condição para a lavratura da escritura de compra e venda.

Em que pesem os discursos contrários, predomina hoje a tese moderada quanto ao emprego das sanções políticas, inclusive no âmbito do STF, que passou a analisar essas medidas dentro de um espectro mais amplo de consideração, trazendo para a questão elementos extrafiscais relacionadas a aspectos financeiros, econômicos e concorrenciais, que têm implicações nessas medidas e nos comportamentos que elas pretendem desestimular. Ademais, o argumento da exclusividade da ação de execução fiscal como meio de cobrança já não encontra respaldo na jurisprudência do STF, que tem legitimado algumas medidas alternativas de cobrança, entendendo que elas cumprem igualmente às exigências do devido processo legal.

Nos diversos setores do Direito, o exercício do poder sancionador apresenta ampla variedade de manifestações. Não se pode restringir a atuação do poder sancionador tributário apenas às sanções de natureza pecuniária. É preciso

diversificar essa atuação para que a ordem jurídica possa conferir maior efetividade ao sistema tributário nacional, mediante a aplicação de sanções restritivas de direitos.

Se até mesmo a tutela do Direito Penal pode ser aplicada à ordem tributária, ainda que limitada a um conteúdo mínimo, não há razão para restringir a tutela administrativa além dos limites constitucionais e legais aplicáveis ao poder sancionador e ao poder de tributar.

Na seara tributária, a sonegação fiscal é comportamento grave e danoso a toda a sociedade, devendo ser combatida por todos os meios possíveis, seja com a repressão penal, seja com meios preventivos que possam evitar sua prática mediante controle da arrecadação ou por medidas que induzam o pagamento, sempre respeitando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Como afirmado, foi a inefetividade da ação de execução fiscal que tornou imperioso o emprego de medidas alternativas de cobrança a que muitos ainda denominam de sanções políticas, pelo fato de configurarem medidas restritivas de direitos com intuito arrecadatório, associando a essas medidas o discurso que as sanções políticas são inconstitucionais. Ocorre que, na prática, a jurisprudência decide de forma contrária ao que afirma, legitimando muitas das medidas restritivas de direitos carimbadas pela doutrina como se sanções políticas fossem. De duas uma: ou as medidas restritivas legitimadas pelo Poder Judiciário não são sanções políticas, ou, se são sanções políticas, são sanções políticas válidas. A última conclusão parece mais adequada.

O entendimento, por fim, que se extrai das reiteradas decisões judiciais é que medidas restritivas de direitos introduzidas pelo Poder Público com intuito arrecadatório não podem ser a *priori* consideradas inválidas sob o pretexto de que configuram sanções políticas, devendo, antes de tudo, ser analisadas à luz dos princípios e preceitos constitucionais e legais.

REFERÊNCIAS

ADVOCACIA GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Revista Jurídica da Procuradoria Estadual de Minas Gerais**, n. 29, janeiro-fevereiro-março de 1998, p. 107. Disponível em: <<http://www.advocaciageral.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-29.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

ALVES JÚNIOR, Luís Carlos Martins. IPI – Regime especial relativo às empresas fabricantes de cigarros. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 169, Out. 2009. São Paulo: Dialética, 2009.

AMARAL, Diogo Freitas do. **Direito administrativo**, v. II. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da portaria PGFN 33/18. *In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ASSIS NETO, Sebastião de; JESUS, Marcelo; MELO, Maria Izabel. **Manual de direito civil**: volume único. Salvador: JusPodivm, 2013.

ASSIS, Araken de. **Cumprimento da sentença**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ATIENZA, Manuel. **O sentido do direito**. Escolar Editora: Lisboa, 2014.

AVILA, Humberto. **Competência tributária**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

AVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. *In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coordenador). Princípios e limites da tributação*: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AZZAGLINI FILHO, Marino. **Lei de improbidade administrativa comentada**: aspectos constitucionais, administrativos, civis, processuais e de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANCO MUNDIAL. **Paying taxes 2008: the global picture**. Disponível em: <www.doingbusiness.org.br>. Acesso em: 31 jan. 2020.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARRETO, Tobias. Fundamentos do direito de punir. *In*: **Revista dos Tribunais**, v. 727, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. *In*: OSÓRIO, Fabio Medina (coordenador). **Direito sancionador: sistema financeiro nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. As transações administrativo-tributárias e o risco do “legalismo estéril” dos órgãos de controle. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coordenadora). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas [livro eletrônico]**. Tradução de Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2010, s. p.

BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário n. 222**, Mar. 2014. São Paulo: dialética, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BETIOLI, Antonio Bento. **Introdução ao direito: lições de propedêutica jurídica tridimensional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BEZNOS, Clovis. **Poder de polícia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

BIM, Eduardo Fortunato. A Inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no estado de direito: violação ao ‘substantive due process of law’ (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade). *In*: ROCHA, Valdir de Olivera (Coordenador). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. vol. 8, São Paulo: Dialética, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP: Manole, 2007.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. Funções do CADIN e seus reflexos sobre a livre iniciativa. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 42, Mar. 1999. Dialética: São Paulo, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral das isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. *In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017.

BRAGA, Paulo Cesar. **Sanções fiscais**: compendio sobre infrações e penalidades tributárias. Ribeirão Preto: Editora Arroba LTDA, 2013.

BRASIL. Câmara do Deputados. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1926. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22061-9-novembro-1932-505780-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 nov. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.646**, de 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=ED1E7CAC7E637F5E0199BA0CBB9BFCB9.proposicoesWebExterno1?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019. Acesso em: 4 set. 2019.

BRASIL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil**, 2017: análise por tributo e bases de incidência. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 15. out. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/8ee6903750bb4361b5d0d1932ec6632e.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2020.

BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 4.337**, de 30.12.1966. Disponível em: https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=4337&comp=&ano=1966&aba=js_textoAtualizado#texto. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 5.960/1972**. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=5960&comp=&ano=1972&texto=consolidado>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 6.763**, de 23 de dezembro de 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_08.htm#art212. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Estado de Minas Gerais. Secretaria de Estado da Fazenda. **Lei nº 14.937**, de 23.12.2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14937_2003.htm>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Código de Processo Civil** (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 18 dez. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Código Penal** (Decreto-Lei nº 2.848, de 07.12.1940). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 27 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 13 jun. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 1.455**, de 7 de abril de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1455.htm>. Acesso em 24 abr. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 17.464**, de 06.10.1026. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D17464.htm>. Acesso em: 24 nov. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em 24 abr. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 678**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anexo/and678-92.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.569**, de 8 de agosto de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1569.htm>. Acesso em: 1 fev. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.715**, de 22 de novembro de 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1715.htm>. Acesso em: 13 jun. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 5**, de 13 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del0005.htm>. Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.767**, de 27 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25>. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 17 Jan. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.259**, de 30 de outubro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6259.htm>. Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.069**, de 13 de julho de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm>. Acesso em: 6 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 17 jan. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8112cons.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 30 dez. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.212**, de 24.07.1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212compilado.htm>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.429**, de 2 de junho de 1992. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8429.htm>. Acesso em: 18 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.492**, de 10 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.784/1999**, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 9 jan. 2019.

BRASIL. Presidência de República. **Decreto-Lei nº 3.689**, de 3 de outubro de 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

BRASIL. Presidência de República. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

BRASIL. Presidência de República. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 1 ago. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2017**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf/view>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2018**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2019**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2020.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Relatório de Gestão do Exercício de 2015**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2015/RG.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Portaria PGFN nº 33**, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Decreto nº 849**, de 22 de outubro de 1851. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/norma/389728/publicacao/15820476>>. Acesso em: 19 ago. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1937. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/522716/publicacao/15707865>>. Acesso em 24 abr. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp nº 9342984-SP**. Rel. Ministro. GURGEL DE FARIA, julg. 16/12/2016. DJ: 03/02/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/450049702/agravo-em-recurso-especial-aresp-934294-sp-2016-0154747-7>>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **EDcl no REsp nº 993658-SC**. Rel. Min. LUIZ FUX, julg. 09.03.2010, DJe: 23.03.2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=951124&num_registro=200702328449&data=20100323&formato=PDF>. Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **HC nº 453.870-PR**. Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julg. 25.06.2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822323&num_registro=201801389620&data=20190815&formato=PDF>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **RMS nº 21.033-SE**. Rel. Min. LUIZ FUX, julg. 15.12.2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=935816&num_registro=200501992131&data=20100317&formato=PDF>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 974.854-MA**. Rel. Min. CASTRO MEIRA, julg. 06.05.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=777602&num_registro=200701779532&data=20080516&formato=HTML>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp nº 1.126.515-PR**. Rel. HERMAN BENJAMIM, julg. 03/12/2013, DJe: 16/12/2013. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1126515&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. **HC nº 399.109-SC**. Rel. Ministro. ROGERIO SCHIETTI CRUZ, julg. 22/08/2018, DJe: 31/08/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. **ADI nº 1158-8-AM**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julg. 20.08.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6903741>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 415.015-RS**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 31.03.2005, DJU 15.04.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 491.336-RS**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 15/09/2006, DJ: 02.10.2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28RE+>>

491336%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/uvnsyp4>. Acesso em: 28 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **RE nº 660.405-RS**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 16.12.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076360>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 106.759-4-SP**. Rel. Min. OSCAR CORÊA, julg. 24.09.1985, DJ: 18.10.1988.<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=198291>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 115.452-7-SP**. Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julg. 22.03.1988. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205631>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 207.946-2-MG**. Rel. Min. MENEZES DIREITO. Rel. para o Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, julg. 20.05.2008. Publ. 05.06.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595395>>. Acesso em: 24 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 33.523-DF**. Rel. Min. CANDIDO MOTA FILHO, julg. 25.07.1957. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=134039>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 474.241-1-AgRg-MG**. Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julg. 15.08.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=380908>>. Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 57.235-SP**. Rel. Min. EVANDRO LINS E SILVA, julg. 11.05.1965. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155389>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE nº 95.693-0-RS**. Rel. Min. ALFREDO BUZAID, julg. 03.08.1982, DJ: 03.09.1982. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189133>>. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **AgRg nº 79.468-MG**. Rel. DJACI FALCÃO, julg. 02.12.1980, DJ: 27.02.1981. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=269898>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 100.918-7-MG**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, julg. 18.05.1984, DJ: 05.10.1984. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193284>>.
Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 64.054-SP**. Rel. Min. ALIOMAR BELEIRO, julg. 05.03.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160997>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 748.257-AgR-SE**. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julg. 06/08/2013, DJe: 20/08/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>.
Acesso em: 26 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE nº 76.455-MG**. Rel. Min. LEITÃO DE ABREU, julg. 01.04.1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171997>>.
Acesso em: 26 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AC nº 1.657-6-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA. Rel. Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO, julg. 27.06.2007, DJ: 25.09.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>.
Acesso em: 5 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 1.075-MC-DF**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 17.06.1998, DJ: 24.11.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>.
Acesso em: 27 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 1.454-4-DF**. Min. ELLEN GRACE, julg. 20.06.2007, DJ: 03.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474604>>.
Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 1.823-MC-DF**. Rel. Min. ILMAR GALVÃO, julg. 30/04/1998, DJ: 16/10/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347283>>.
Acesso em: 31 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 173-6-DF**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA, julg. 25.09.2008, DJe: 20.03.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 3.150**. Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, julg. 13.12.2018. Disponível em: <http://www2.stf.jus.br/portal/StfInternacional/cms/verPrincipal.php?idioma=pt_br>.
Acesso em: 30 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 395-0**. Rel^a. Min. CARMEN LUCIA, julg. 17/05/2007, DJ: 31/08/2007. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479108>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.135-DF**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julg. 9.11.2016, DJe: 14/11/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>>.
Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI nº 551-1-RJ**. Rel. Min. ILMAR GALVÃO, julg. 24.10.2002, DJe: de 14.02.2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>.
Acesso em: 2 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **MS nº 18.107-DF**. Rel. Min. AMARAL SANTOS, julg. 27.03.1969. Publ. 10.09.1969. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=84542>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **MS nº 23.452-1-RJ**. Rel. Min. CELSO DE MELLO, julg. 16.09.1999, DJ: 12.05.2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>>.
Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 349.703-RS**. Rel. Min. CARLOS BRITTO. Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, julg. 03.12.2008, DJe: 05/06/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>>.
Acesso em: 31 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 36.791-DF**. Rel. Min. NELSON HUNGRIA, julg. 05.05.1958. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=137023>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 39.933-AL**. Rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, julg. 09.01.1961. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>.
Acesso em: 09 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 550.769-RJ**. Rel. Min. JAQUIM BARBOSA, julg: 22/05/2013, DJe: 03.04.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>>.
Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 60.664-RJ**. Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, julg. 05.03.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158223>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 61.190-RJ**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158645>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 61.367-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=158789>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 627.543-RS**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julg. 30.10.2013, DJe: 29.10.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>>.
Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.043-SP**. Rel. Min. AMARAL SANTOS. Relator p/ Acórdão: Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 09.05.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160193>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.045-SP**. Rel. Min. CARLOS THOMPSON FLORES, julg. 11.12.1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160195>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 63.047-SP**. Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, julg. 14.02.1968. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 647.885-RG-RS**. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6092794>>.
Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 77.263-GO**. Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, julg. 13.02.1974. Publ. 13.03.1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172742>>.
Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE nº 79.625-SP**. Min. CORDEIRO GUERRA, julg. 28.05.1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175005>>.
Acesso em: 18 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RHC nº 163.334-RS**. Rel. Ministro. ROBERTO BARROSO, julg. 18/12/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 30 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 3.801-SP**. Rel. Min. SAMPAIO COSTA, julg. 28.05.1957. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=104690>>. Acesso em 24 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RMS nº 9.698-GUANABARA**. Rel. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, julg. 11.07.1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108970>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Tribunal Pleno. **RE 413.782-8-SC**. Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julg. 17.03.2005, DJ 03.06.2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação/Reexame Necessário nº 0050718-62.2012.4.01.3800/MG**. Rel. Des. Fed. ÂNGELA CATÃO, julg. 18 ago. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. **AMS nº 2005.70.08.000875-6-PR**. Rel. MARCIANE BONZANINI, julg. 22.01.2008, DE: 05.03.2008. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1273263/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-875>>. Acesso em: 8 fev. 2020.

BRSIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. **AMS nº 2001.71.00.035784-1-RS**, Rel. Desa. Fed. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, abr. 2004.

CAMPOS, Diogo Leite de. Por uma Evolução Fiscal na Conjuntura: Direito português. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; Coelho, João Bosco Pasin (orgs.). **Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio González García (in memoriam)**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro a luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANADO, Vanessa Rahal; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A função e a efetividade das penalidades tributárias, p. 109-127. *In*: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coordenação). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARNELUTTI, Francesco. **Arte do Direito**: seis meditações sobre o Direito. 2. ed. Tradução de Paolo Capitanio. Bookseller: Campinas-SP, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. *In*: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008

CARVALHO, Paulo Paulwok Maia de. As sanções por improbidade administrativa. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5128, 16 Jul. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/58977>>. Acesso em: 25 mai. 2019.

CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança do Direito penal brasileiro: fundamentos e aplicação judicial**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Salo de. **Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Infração tributária e sanção. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

CONRADO, Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. *In*: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República. 2ª Edição, 2011. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/319110411/Indicadores-de-Iniquidade-do-Sistema-Tributario-Nacional-Relatorio-de-Observacao-nº-2-03-2011-2010-pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em: 24 dez. 2019.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Regulação e auto regulação. *In*: NUSDEO, Fábio. **O direito econômico na atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade de manutenção da multa qualificada do art. 44, §1º, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 225, Jun. 2014. São Paulo: Dialética, 2014.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. Disponível em: <<https://educacao.uol.com.br/disciplinas/historia/declaracao-dos-direitos-do-homem-e-do-cidadao-integra-do-documento-original.htm?cmpid=copiaecola>>. Acesso em: 23 abr. 2019.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. *In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). Tributos e direitos fundamentais.* São Paulo: Dialética 2004.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho.** 15. ed. São Paulo: LTr, 2016.

DERRIDA, Jacques. **A força da lei:** o fundamento místico da autoridade. Tradução Leyla Perrone-Moisés. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 30.ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017 [livro eletrônico].

DORIA, Pedro. **1789:** a história de Tiradentes, contrabandistas, assassinos e poetas que sonharam a Independência do Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2013, p. 107.

DUTRA, Adriano Antonio Gomes. A legitimidade das sanções políticas na perspectiva do dever fundamental de pagar tributos *In: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais.* Vol. 1, n. 1, (Jul./Dez. 2004), p. 9-25. Belo Horizonte: Imprensa Oficial de Minas Gerais, 2004. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/revistajuridica2008/revista2010.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo.** Tradução de José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ESPECHE, Sebastian P. **Curso de derecho financiero.** 2. ed. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Erreius, 2019.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 70069135887 (nº CNJ: 0123782-78.2016.8.21.7000),** DJ: 16.06.2016.

FALCÃO, Maurin Almeida. **O tributo e o controle social na argumentação funcionalista de Fritz Karl Mann.** *Questio Iuris.* Vol. 09, nº 04. Rio de Janeiro, 2016, p. 1841-1864. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/21494/18874>>. Acesso em: 17 jul. 2018.

FEITOZA, Crisley de Sousa. Sanções tributárias: limitações constitucionais. p. 79-96. *In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador***. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA, Daniel. **Sanções administrativas**. São Paulo: Malheiros, 2001.

GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GARCIA, Alejandro Nieto. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005.

GICO JR, Ivo. Introdução ao direito e economia. *In: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil***. São Paulo: Atlas, 2012.

GODÓI Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Penhora administrativa: penhora do fisco mexicano evita busca de bens em vão**. Revista Consultor Jurídico, 11 de maio de 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mai-11/execucao-fisco-mexicano-evita-corrida-credito-podre?imprimir=1>>. Acesso em: 11 set. 2019.

GODOY, Norberto J. **Teoria general del derecho tributario**. Abeledo Perrot, 1992.

GOMES, Eduardo de Paiva. O conceito de sanção política delineado pela jurisprudência do STF: uma análise crítica do instituto da averbação pré-executória previsto no artigo 20-B da Lei 10.522/2002. *In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coordenação). **Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]***. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação***. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GUEDES, Jefferson Carús. **Igualdade e desigualdade: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

HARET, Florence Cronemberger. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: critérios objetivos de delimitação das sanções políticas sob a ótica da jurisprudência do Supremo mais recente. *In: CARVALHO, Cristiano (organizador). **Direito tributário atual***. 1. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

HERRERA FLORES, Joaquim. **A (re)invenção dos direitos humanos**. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antonio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]:** porque a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

IERING, Rudolf Von. **El fin en el derecho.** Traducción de Leonardo Rodriguez. Madrid: B. Rodriguez Serra, Editor, s. d.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Comunicados do IPEA. **Receita pública:** quem paga e como se gasta no Brasil. n. 22. Brasília-DF, 29 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2018.

JARACH, Dino. **Direito fiscal:** el ilicito tributario. Tomo XVIII. S.d.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário.** 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas.** Trad. rev. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** São Paulo: Martins Fontes, 1996.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 21015. Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/2949/2567>>. Acesso em: 2 jul. 2018.

LEDERMAN, Leandra; MAZZA, Stephen. **Tax controversies:** pratica and procedure. New York: Lexis Pub., 2000.

LIMA, Maria Ednalda de. Inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de certidão negativa de débito para credenciamento e credenciamento de instituição de educação - autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimentos de cursos superiores. *In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 116*, Mai. 2005. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do Fisco. *In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 118*, Jul. 2005. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** V. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 30, Mar. 1988. São Paulo: Dialética, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções políticas como meio coercitivo a cobrança de tributos: incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n. 150, Mar. 2008. São Paulo: Dialética, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MASSINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. rev. e atual. até a Emenda constitucional 52, de 8.3.2006. São Paulo: Malheiros Editora, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio da legalidade e algumas de suas consequências para o Direito administrativo sancionador. *In: Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, n. 1, Belo Horizonte, 2003.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MELO FILHO, Álvaro. Teoria da sanção premial. *In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará*. Fortaleza: Centro de Estudos e Treinamento, a. 2, v. 2, p. 170-187, jan. 1980.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

MELO, Daniela Victor de Souza. Abrandamento da objetividade do injusto fiscal. p. 127-151. *In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). Grandes temas do direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MELO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental à uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, Kalyara de Sousa; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. *In*: GASSEN, Valcir. (Organizador). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. Brasília-DF: Editora Consulex, 2012.

MENDES, Fernando Marcelo. O devedor contumaz e os princípios da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana. *In*: GONÇALVES, Ruben Miranda (Coord.). **Dimensões dos direitos humanos**. Porto - Portugal: Universidade Portucalense Infante D. Henrique, s.d.

MEXICO. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. **Código Fiscal de la Federación**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Disponível em: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/80143/CODIGO_3.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

MEZZOMO, Marcelo Colombelli. A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 10, n. 868, 18 Nov. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7563>>. Acesso em: 21 dez. 2019.

MONTORO, André Franco. **Estudos de Filosofia do Direito**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 1. 6. ed. revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORAES, Oswaldo de. **Dicionário de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1973.

MUNICIPIO DE GUARULHOS. São Paulo. **Lei nº 7.588**, de 11.10.2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/g/guarulhos/lei-ordinaria/2017/759/7588/lei-organica-guarulhos-sp>>. Acesso em: 22 jan. 2020.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NASCENTES, Antenor. **Dicionário de sinônimos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1981.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**: de acordo com a Constituição Federal de 1988. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2000.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e meio ambiente**: a tributação como instrumento de proteção ambiental. Porto Alegre: SAFE, 2013.

PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 9, n. 1, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Lei de improbidade administrativa comentada**: aspectos constitucionais, administrativos, civis, processuais e de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2002.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no direito tributário**: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016.

PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. Teoria da agência: problema agente-principal. *In*: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius (Coord.). **O que é análise econômica do direito**: uma introdução. 2. ad. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR, Roberto; COSTA, Tania (organizadores). **Reforma tributária**: a costura de um grande acordo nacional. São Paulo: Atlas, 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. **Princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialítica, 2000.

PORTUGAL. Assembleia da República. **Constituição da república portuguesa**. VII revisão constitucional (2005). Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 14 jan. 2020.

REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. São Paulo: Saraiva, 1988.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coordenador). **Princípios e limites da tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

RUBIO, David Sanchez. Inversion ideológica y derecho penal mínimo, decolonial, intercultural y antihegemonico. **Umbral: Revista de derecho constitucional**, 4 (Extraordinário), p. 105-127. Universidade de Servilha, 2014. Disponível em: <<https://idus.us.es/handle/11441/88259;jsessionid=2EBE6F0F7C03A5D0D2F8482F34C91231>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à constituição**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SINPROFAZ. **Revista Justiça Fiscal**. Ano 9, n. 33, maio/agosto/2018. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/2014/publicacao.php?id=revista-justica-fiscal-33&arquivo=/images/Stories/pdfs/revistas/revista-justica-fiscal-33.pdf&titpub=Revista%20aJusti%C3%A7a%20Fiscal%20-%2033%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o&ml=5&mlt=system&tmpl=component>>. Acesso em: 14 jan. 2020.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil**: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2013, março 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2020.

SMITH, Adams. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução Luiz João Baraúna. v. 1. São Paulo: Nova Cultural, 1996

SMITH, Adams. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução Luiz João Baraúna. v.2. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SMITH, Adams. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian. v. 2, 1989.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. Sanções Políticas no Direito Tributário: precedentes e atualidades. **Revista da SJRJ**. Rio de Janeiro, n. 28, 2010.

TIPKE, Klaus. Besteuerungsmoral und steuermoral. *In*: **Akademie der Wissenschaften**, palestras, G 336, Wiesbaden, 2000.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária**. RET 49, Mai-Jun. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição**. 3. vol. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VASQUES, Sérgio. **Origem e finalidade dos impostos especiais de consumo**. Revista Fórum de Direito Tributário-RFDT. Belo Horizonte, ano 3, n. 17, 2005.

WEBER, Max. **Ciência e política: duas vocações**. Tradução de Leônidas Hegenberg e Octany Silveira da Mota. São Paulo: Editora Cultrix, 1999.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia social da prestação jurisdicional. *In: Revista de informação legislativa*, v. 31, n. 122, p. 291-296, abr./jun. 1994. Brasília, 1994. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176210>>. Acesso em: 30 jan. 2010.